



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

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD EN LOS ESTÍMULOS CON
FINES EXTRAFISCALES: PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

L.F. y C.P. Federico Fernández-Alonso Hernández

Director de Tesis

Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel

A mi familia.

ÍNDICE GENERAL

Introducción.....	4
Capítulo I. Principios y Reglas	8
I.1. Normas Jurídicas	9
I.1.1. Ley del Impuesto sobre la Renta.....	9
I.1.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado	10
I.2. Principios Constitucionales	12
Capítulo II. Análisis Doctrinal	14
II.1. Fuentes del Derecho Fiscal	16
II.1.1. La Constitución Política	17
II.1.2. Las Leyes Secundarias	19
II.1.3. Los Reglamentos Administrativos	21
II.1.4. Los Decretos-Delegados	25
II.1.5. La Jurisprudencia	26
II.1.6. Jerarquía de las Normas Jurídicas	28
II.2. Ingresos del Estado	30
II.2.1. Ingresos Tributarios	30
II.2.2. Ingresos Financieros.....	31
II.3. Principios Fundamentales Tributarios	32
II.3.1. Principios Doctrinarios	32
II.3.2. Principios Constitucionales.....	34
II.4. Los Impuestos	45
II.4.1. Definición y clasificación	45
II.4.2. La Exención y el Subsidio.....	47
II.5. Fines Extrafiscales.....	48
II.5.1. Finalidad de los Impuestos	49
II.5.2. Constitucionalidad de la Extrafiscalidad	51
Capítulo III. Análisis de la Sentencia	55
III.1. Análisis de la Jurisprudencia.....	55
III.2. Análisis de la Ejecutoria	57
III.3. Juicio de Proporcionalidad	62
III.3.1. Objetividad y validez constitucional	63
III.3.2. Racionalidad de la medida implementada.....	65
III.3.3. Proporcionalidad de la medida.....	68
III.3.4. Consideraciones finales.....	73
CONCLUSIONES	75
BIBLIOGRAFÍA	78

Introducción

Con fecha 11 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*.

Como consecuencia de dicha reforma fiscal, se introdujo un régimen fiscal opcional previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, aplicable a las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales y que hubieran percibido ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior, que no excedan de dos millones de pesos.

Es importante mencionar que, de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados en el mes de septiembre de 2013, se propuso sustituir los denominados Régimen Intermedio y Régimen de Pequeños Contribuyentes, por un *“régimen de incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general”*, con el propósito de *“simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales”*.

Con fecha 26 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el *“Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”*, mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014.

El citado Decreto establece, a través de su artículo Séptimo Transitorio, fracción I, un estímulo fiscal aplicable a las personas físicas que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2014.

Conforme al estímulo fiscal de referencia, se prevé la posibilidad para las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, de aplicar, para el ejercicio fiscal de referencia, una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones.

Para tales efectos, la citada disposición establece como requisito, que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes, según se trate, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido, que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Sobre el particular, es importante mencionar que el referido Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, le resulta aplicable exclusivamente a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios, por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial, obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieren excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Esto es, el régimen fiscal de referencia es otorgado de manera exclusiva a las personas físicas que realicen las actividades empresariales anteriormente señaladas, tomando como punto de referencia para tales efectos, su capacidad contributiva, con base en los actos o actividades respecto de las cuales generan ingresos, dada la naturaleza de impuesto directo del impuesto sobre la renta, y específicamente, con base en los ingresos gravables que hubieren generado en el ejercicio inmediato anterior.

De lo anterior, es posible desprender que el estímulo fiscal previsto en la fracción I del multicitado artículo Séptimo Transitorio, otorga un beneficio fiscal en materia de impuesto al valor agregado a las personas físicas que realicen actividades empresariales y que se ubiquen en los supuestos jurídicos previstos en el multicitado Régimen de Incorporación Fiscal, cuyo principal criterio de aplicación atiende al importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior.

A este respecto, es importante mencionar que lo anterior pudiera derivar en una desigualdad entre particulares, al generar inequidad en el pago del impuesto al valor agregado, frente a contribuyentes que no tributen de conformidad con el Régimen de Incorporación Fiscal, como consecuencia del monto total de los ingresos que generen en el ejercicio inmediato anterior, no obstante que se ubiquen en los mismos supuestos de causación conforme a las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como frente a los contribuyentes que califiquen como personas morales y que, por tal característica, no califiquen para los beneficios contenidos en el estímulo fiscal de referencia, no obstante que obtengan ingresos por la misma cantidad que los beneficiarios de dicho estímulo y que se ubiquen en los mismos supuestos de causación previstos en la referida ley.

Por otra parte, el estímulo fiscal contenido en la fracción I del referido artículo Séptimo Transitorio, al conceder la “no traslación” de cantidad alguna del impuesto al valor agregado relacionado con las actividades que realicen los beneficiarios del mismo, permite que los costos comerciales de los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios se vean disminuidos hasta por el importe del impuesto al valor agregado que se causaría, o bien, que los consumidores finales puedan adquirir los bienes o recibir los servicios a un costo inferior en comparación con la competencia directa, que no pueda beneficiarse del citado estímulo, lo cual resta competitividad a los contribuyentes que no se ubiquen en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Particularmente, dicha medida resta competitividad a las personas morales que, no obstante que sus ingresos anuales en el ejercicio inmediato anterior no excedan del límite contemplado en el citado Régimen de Incorporación Fiscal en cantidad de dos millones de pesos, no puedan ubicarse dentro del supuesto normativo previsto en el estímulo fiscal de referencia, por el simple hecho de tratarse de personas morales.

Esto es, el beneficio contenido en el estímulo fiscal de referencia no se hace extensivo a las personas morales que perciban ingresos anuales en cantidad inferior a dos millones de pesos, no obstante que cuenten con una capacidad contributiva y administrativa idéntica o similar a aquella que ostentan los sujetos beneficiados del referido estímulo.

Ahora bien, diversas sociedades mercantiles promovieron juicios de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del referido decreto¹, por considerar que, con la entrada en vigor del mismo, se tornaron inconstitucionales los preceptos que establecen la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, al considerarlos inequitativos y desproporcionales, en contravención a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los Jueces de Distrito respectivos dictaron sentencia en el sentido de sobreseer, en parte, y negar los amparos solicitados; las sentencias fueron posteriormente analizadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Con fecha 1º de septiembre de 2017, fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, considerada de aplicación obligatoria a partir del lunes 4 de septiembre de 2017, la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.) en materia constitucional, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro *“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN*

¹ Amparo en revisión 765/2015; Amparo en revisión 776/2015; Amparo en revisión 1028/2015; Amparo en revisión 1031/2015; Amparo en revisión 1096/2015; y, Amparo en revisión 761/2015.

ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”.

Mediante dicha jurisprudencia, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal manifestó su postura en el sentido de que el estímulo fiscal de referencia no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de 2014.

Tomando en consideración la argumentación anterior, nuestro máximo tribunal concluyó que al estímulo fiscal de referencia no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Considerando los antecedentes anteriormente expuestos, a lo largo del presente trabajo se pretende realizar un análisis exhaustivo de los argumentos vertidos en las demandas de amparo promovidas por los particulares, a fin de reclamar la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia, así como de los argumentos expuestos por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que dio lugar a la publicación de la tesis jurisprudencial de referencia, que fundaron y motivaron la sentencia emitida.

Dicho análisis se realiza con el propósito de desentrañar la razonabilidad de los argumentos que fundaron y motivaron el criterio adoptado por nuestro máximo tribunal en esta materia, referente a la no aplicabilidad de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad tributaria consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Capítulo I. Principios y Reglas

De acuerdo con la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio origen a la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.) objeto del presente análisis, mediante demanda de amparo interpuesta por la promovente, ésta alegó que la entrada en vigor 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 26 de diciembre de 2013, tornó inconstitucional toda la mecánica del impuesto al valor agregado.

Particularmente, la promovente alegó que se tornó inconstitucional el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que establece los elementos esenciales del referido impuesto, al generar una distinción “arbitraria e inequitativa” entre los contribuyentes de dicho impuesto, como consecuencia de tomar como criterio diferenciador de aplicación del referido beneficio, los ingresos de una persona, lo cual, considerando la naturaleza de impuesto indirecto del impuesto al valor agregado, constituye un elemento ajeno a la naturaleza del mismo.

En efecto, según alega la promovente, la fracción I del artículo Séptimo Transitorio en cuestión otorga un tratamiento desigual respecto a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, tomando como base el Régimen de Incorporación Fiscal que se encuentra contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, lo cual, según afirma, vulnera en su perjuicio el principio de equidad tributaria, al incidir, de manera directa, en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

De acuerdo con lo expuesto por la promovente, el criterio diferenciador que creó el régimen de tributación otorgado a través del estímulo fiscal de referencia, atiende exclusivamente a las circunstancias especiales que tienen las personas que tributen conforme al referido Régimen de Incorporación Fiscal, mismo que resulta aplicable exclusivamente a personas físicas que realicen actividades empresariales, cuyos ingresos percibidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de dos millones de pesos.

Lo anterior, señala la promovente, no tiene cabida desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, en virtud de que dicha contribución consiste en un impuesto indirecto, respecto del cual no se debe atender al importe de los ingresos del contribuyente.

La promovente destacó que la situación anterior genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, ya que, no obstante que se ubiquen en el mismo supuesto de causación conforme al impuesto al valor agregado, éstos no podrán gozar del beneficio contenido en multicitado estímulo fiscal, sin que para ello exista razón que justifique un trato discriminatorio.

Con base en lo anterior, la promovente reclamó la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio contenida en el estímulo fiscal de referencia, al crear un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, que permite acreditar el 100% del impuesto al valor agregado contra el impuesto que deban pagar por sus actividades, en lugar de tomar como base del impuesto el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto a la tasa del 16%, afectando de esta manera, los elementos esenciales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenidos en el artículo 1° del ordenamiento en cuestión.

En efecto, según afirmó la promovente, el impuesto al valor agregado tiene la característica de ser un impuesto indirecto, lo que implica que para su cálculo debe atenderse al valor de actos o actividades gravados, de manera que el monto de los bienes o servicios adquiridos, es lo que determina su verdadera capacidad contributiva (consumo), impactando en mayor medida a quien más gasta, lo cual atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, la promovente concluye que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados con motivo de la creación de una norma tributaria, que remite a un artículo de un ordenamiento legal diverso, ello pudiera generar un supuesto de inconstitucionalidad del propio impuesto, si a través de dicha nueva disposición se vulneran los principios de justicia tributaria.

En este sentido, tomando como base el antecedente anteriormente expuesto, mismo que se desprende de la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio origen a la tesis jurisprudencial objeto del presente análisis, a continuación se realiza un resumen de las principales normas jurídicas y principios constitucionales contenidos en la referida ejecutoria y que han sido mencionados en los párrafos anteriores.

Cabe señalar que, para efectos del desarrollo del siguiente apartado, únicamente se realizará el resumen de las normas jurídicas y principios que servirán de base para las conclusiones alcanzadas en el presente documento.

I.1. Normas Jurídicas

I.1.1. Ley del Impuesto sobre la Renta

Con fecha 11 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el *“Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”*.

Como consecuencia de dicha reforma fiscal, se introdujo un régimen fiscal opcional previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, aplicable a las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales y que hubieran percibido ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior, que no excedan de dos millones de pesos.

Es importante mencionar que, de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados en el mes de septiembre de 2013, se propuso sustituir los denominados Régimen Intermedio y Régimen de Pequeños Contribuyentes, por un *“régimen de incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general”*, con el propósito de *“simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales”*.

En resumen, con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, se introdujo en dicho ordenamiento legal el denominado Régimen de Incorporación Fiscal, cuyo principal objetivo consiste en facilitar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales.

I.1.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que están obligadas al pago de dicho impuesto, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional: i) enajenen bienes; ii) presten servicios independientes; iii) otorguen el uso o goce temporal de bienes; o, iv) importen bienes o servicios.

Continúa señalando el citado artículo que el impuesto deberá calcularse aplicando la tasa del 16% a los valores señalados en la propia ley, señalando que en ningún caso el impuesto al valor agregado se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente estará obligado a trasladar en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios, debiendo pagar la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que éste hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en términos de la propia ley.

Derivado de lo anterior, las personas físicas y morales que realicen en México las actividades señaladas en la disposición de referencia, estarán obligadas al pago del impuesto al valor agregado a la tasa general del 16%, determinado sobre los valores que al efecto señale el ordenamiento en cuestión, debiendo, para tales efectos, trasladar en forma expresa y por separado dicho impuesto.

Ahora bien, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar, a los valores señalados en dicho ordenamiento, la tasa que corresponda, según sea el caso.

Para tales efectos, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que éste hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Finalmente, el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece diversos requisitos que deberán reunirse para efectos de que el impuesto al valor agregado sea acreditable, señalando, entre otros, los siguientes:

- a) Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes que sean estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, que se encuentren gravadas por dicho ordenamiento.
- b) Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales que al efecto se emitan.
- c) Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

De las disposiciones anteriores se desprende que los contribuyentes del impuesto al valor agregado podrán realizar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les sea trasladado, y el propio impuesto que hayan pagado en la importación, contra el impuesto al valor agregado que causen en el mes, siempre que se cumpla con los requisitos al efecto establecidos en el ordenamiento en cuestión.

Ahora bien, con fecha 26 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014.

El citado Decreto establece, a través de su artículo Séptimo Transitorio, fracción I, un estímulo fiscal aplicable a las personas físicas que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2014.

El estímulo fiscal de referencia prevé la posibilidad para las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, de aplicar para el ejercicio fiscal de referencia, una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de

servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones.

Para tales efectos, la citada disposición establece como requisito que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes, según se trate, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

En resumen, conforme al estímulo fiscal de referencia, las personas físicas que realicen actos o actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado, podrán acreditar una cantidad equivalente al 100% impuesto al valor agregado que causen con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, siempre que cumplan con las siguientes condiciones:

- a) Que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta conforme al Régimen de Incorporación Fiscal contenido en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014;
- b) 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, según se trate, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado; y,
- c) Que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Sobre el particular es importante destacar que el citado estímulo otorga beneficios en materia de impuesto al valor agregado, cuyo objetivo es gravar la capacidad contributiva de los gobernados según su consumo (gravamen a quien más gasta), atendiendo a la capacidad contributiva de los mismos con base en su capacidad para la generación de ingresos (gravamen a quien más gana).

I.2. Principios Constitucionales

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del citado precepto constitucional es posible desprender los siguientes principios rectores o directrices en materia tributaria:

- i. Contribuir al gasto público constituye una obligación para todos los mexicanos;
- ii. Todas las contribuciones deben ser establecidas por leyes;
- iii. Las contribuciones deberán estar vinculadas con el gasto público; y,
- iv. Las contribuciones serán proporcionales y equitativas.

Este último principio es conocido en el ámbito fiscal como el principio de seguridad jurídica, el cual, en términos generales, y tal como será desarrollado más adelante en el presente trabajo, implica que los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria deberán contribuir para el financiamiento de los gastos públicos, atendiendo a su capacidad contributiva y de manera equitativa frente a otros sujetos que ostenten las mismas o similares condiciones frente a la ley.

Capítulo II. Análisis Doctrinal

Para llevar a cabo de manera satisfactoria las actividades y funciones propias del Estado, éste tiene la necesidad de obtener recursos financieros para sufragar los costos y gastos relacionados con la administración pública.

De acuerdo con el doctrinario Andrés Serra Rojas, “las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”²

De la definición provista por el doctrinario Andrés Serra Rojas se desprende que las actividades relacionadas con la función pública del Estado tienen como propósito fundamental la prestación de los servicios públicos necesarios para el debido funcionamiento y el sostenimiento de los gobernados.

Cabe señalar que tales servicios resultan de trascendente importancia, en virtud de que, en su mayoría, tienen como propósito, ya sea de manera directa o indirecta, procurar las garantías individuales o los derechos fundamentales de los gobernados, que se encuentran provistos en nuestra Carta Magna.

En este sentido, considerando que los gobernados del Estado son los sujetos directamente beneficiados de las actividades relacionadas con la gestión pública, resulta lógico que exista una relación de interdependencia entre gobernante y gobernado, con el fin de que estos últimos participen en el gasto público.

Con el fin de satisfacer esta necesidad de financiamiento para sufragar los costos y gastos asociados con las funciones públicas del Estado, éste requiere de sustento jurídico que lo provea de la facultad de establecer contribuciones a cargo de los gobernados, comúnmente denominada como “potestad tributaria”.

Dicho sustento jurídico se encuentra principalmente contenido, tal como será analizado con mayor detalle en los apartados siguientes del presente trabajo, en los artículos 31, fracción IV y 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna establece la obligación de los mexicanos de contribuir para sufragar los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los Estados o Municipios en los que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales.

² Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6a. ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, p. 78.

Tal como será analizado más adelante con mayor detalle, este precepto constitucional cobra particular relevancia en el ámbito fiscal, al establecer los principios jurídicos rectores que limitarán la actuación del Estado como sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, con el fin de procurar los derechos fundamentales de los contribuyentes, así como para delimitar las obligaciones y derechos de los contribuyentes, como sujetos pasivos en dicha relación.

Por su parte, las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional establecen la facultad al Congreso de la Unión, conformado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación, así como para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y,
5. Especiales sobre:
 - a. Energía eléctrica;
 - b. Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c. Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d. Cerillos y fósforos;
 - e. Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f. Explotación forestal; y,
 - g. Producción y consumo de cerveza.

Las referidas facultades otorgadas al Congreso de la Unión con fundamento en los artículos 31 y 73 constitucionales, conforman la denominada potestad tributaria del Poder Legislativo, anteriormente referida.

La potestad tributaria implica, evidentemente, no sólo la facultad de imponer contribuciones, sino también la posibilidad de cobrar coactivamente las mismas, la cual es conocida en el ámbito tributario como la *facultad económico-coactiva del Estado*.

Esta facultad se refiere al cobro de contribuciones en forma coactiva con base en una relación de supra-subordinación en virtud de la cual el órgano del Estado encargado del cobro de contribuciones no tiene la necesidad de acudir al Poder Judicial a fin de poder cobrar coactivamente los montos que le adeude el contribuyente.³

³ Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 1a. ed., Oxford, México, 2010, p. 4.

Esto es, la facultad económico-coactiva del Estado lo faculta para exigir el pago de las contribuciones por parte de los gobernados, estando facultado para imponer las penas que resulten aplicables conforme a las disposiciones legales respectivas, sin la necesidad de acudir a un tribunal para tales efectos.

Tomando como base las premisas anteriores, es posible concluir que, con el fin de sufragar los costos y gastos asociados con las funciones públicas del Estado, de las cuales se benefician directamente los gobernados, resulta indispensable que el Estado cuente con la facultad para imponer contribuciones a los gobernados, y para cobrar las cantidades que le son adeudadas por dicho concepto, en forma coactiva, sin la necesidad de acudir al Poder Judicial.

Para tales efectos, en materia tributaria, cobra particular relevancia el principio jurídico de legalidad, conforme al cual, las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y los gobernados, deben encontrarse debidamente regidas por ordenamientos jurídicos en materia tributaria, en su carácter de fuentes formales del derecho fiscal.

II.1. Fuentes del Derecho Fiscal

Como fue mencionado, para que el Estado pueda ejercer su potestad tributaria, es necesario que la facultad económico-coactiva del mismo se encuentre debidamente regida y sustentada en ordenamientos jurídicos en materia tributaria, con el propósito de que pueda exigir el pago de las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, sin necesidad de acudir al Poder Judicial.

Es decir, en palabras de Arrijo Vizcaíno, “la piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que también previa expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.”⁴

De dicha definición es importante recalcar que, con base en el principio de legalidad, no solo se limita el marco de actuación de las autoridades hacendarias del Estado, en relación con la relación de supra-subordinación en el ámbito fiscal, a lo expresamente establecido en los ordenamientos jurídicos de que se trate, sino que, de igual manera, se limita las obligaciones y los derechos de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria.

⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 22a. ed., 2014, p. 51.

Es por ello que, primeramente, resulta importante definir cuáles son las fuentes formales del derecho mexicano, de las cuales derivan las reglas y principios del derecho tributario.

Lo anterior, con el propósito de identificar aquellas fuentes del derecho que serán de observancia para los sujetos activos y pasivos en la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los contribuyentes y, en consecuencia, sobre las cuales descansa, entre otros, el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal como será analizado más adelante.

Sobre el particular, Andrés Serra Rojas señala que “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.”⁵

Esto es, en términos generales, como fuentes del derecho se entienden, además de los ordenamientos jurídicos respecto de los cuales emanan las normas jurídicas, los procedimientos, formas, actos o hechos, así como los demás medios de creación y de interpretación de tales ordenamientos y de los principios jurídicos en general.

La clasificación anterior cobra relevancia cuando se pretende desentrañar el sentido de una norma jurídica en particular, pues en ocasiones dichas disposiciones carecen de precisión y claridad en cuanto a la intención del legislador se refiere, al momento de su creación.

Es por ello que en materia tributaria resulta de particular interés analizar las principales fuentes de derecho en México, así como la jerarquía de aplicación de tales fuentes del derecho, con el propósito de que los sujetos activos y pasivos en la relación jurídico-tributaria se sujeten a las normas y los supuestos jurídicos que regulan las misma en materia tributaria, de manera tal que no se vulneren los derechos de unos u otros en el ámbito tributario.

En el presente apartado se llevará a cabo un análisis doctrinario de las principales fuentes de derecho en México, que servirán de base para el análisis de la tesis jurisprudencial emitida por la Primera Sala de nuestro máximo tribunal objeto del presente trabajo, sin que se considere que a lo largo del presente se analiza la totalidad de las fuentes de derecho mexicano existentes.

II.1.1. La Constitución Política

Como afirma Adolfo Arriola Vizcaíno: “La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no

⁵ Serra Rojas, Andrés, *op. cit.*, p. 186.

pueden, bajo ningún motivo, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.”

“El Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las llamadas “Leyes Secundarias” (es decir, todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella) tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por los Tribunales Federales, a solicitud de cualquier interesado mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.”⁶

Es así que la llamada Carta Magna es la fuente de derecho mexicano por excelencia, pues, como fue apuntado anteriormente, de ella emanan las normas y principios fundamentales que rigen el derecho positivo mexicano, así como los ordenamientos jurídicos secundarios que establecen las normas restantes.

Tales leyes secundarias, así como las demás manifestaciones legislativas que conforman las fuentes del derecho en materia tributaria, atendiendo a la característica de Ley Suprema de la Unión atribuible a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, bajo ninguna circunstancia pueden contradecir o alterar el sentido de las normas fundamentales contenidas en nuestro máximo ordenamiento jurídico.

Ello es confirmado por la propia Constitución en su artículo 133 al establecer que “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión”.

No se debe perder de vista que, tal como se desprende del precepto constitucional anterior, nuestra Carta Magna establece como vértice de la pirámide jerárquica legislativa en México a la propia Constitución y a todos los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, teniendo supremacía frente a las leyes secundarias del Congreso de la Unión.

Lo anterior se desprende de una interpretación estricta del contenido normativo de nuestra Carta Magna, que establece expresamente que las leyes secundarias emanan de la propia Constitución, por lo que tales ordenamientos jurídicos deberán ajustarse a los principios y enunciados constitucionales.

⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 27.

II.1.2. Las Leyes Secundarias

La legislación podría definirse como “el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes”.⁷

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar la validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.⁸

Esto es, las leyes se encuentran conformadas por disposiciones jurídicas de carácter y aplicación general, que constituyen el marco regulatorio global que sirve de base para la relación jurídico-tributaria, a través del cual se establecen y se delimitan las esferas de derechos y obligaciones, tanto de la autoridad hacendaria en su carácter sujeto activo, como de los contribuyentes, en su carácter de sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria.

Cabe mencionar que, conforme al derecho mexicano, la facultad para llevar a cabo la creación y expedición de leyes recae exclusivamente sobre el Congreso de la Unión, el cual se encuentra dividido en la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores.

Para tales efectos, el Congreso de la Unión deberá seguir un procedimiento específico denominado “proceso legislativo”, mismo que se encuentra regulado en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El proceso legislativo parte de la presentación de un proyecto de iniciativa de ley, la cual en términos del artículo 72 de nuestra Carta Magna, puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras que conforman el Congreso de la Unión, con excepción de los proyectos que versen sobre, entre otros supuestos, contribuciones o impuestos, los cuales deberán discutirse, en una primera instancia, en la Cámara de Diputados.

De lo anterior se desprende que la facultad para presentar iniciativas de ley en materia tributaria, es conferida exclusivamente a la Cámara de Diputados, lo que implica que la Cámara de Senadores actuará como cámara revisora de tales iniciativas.

Posteriormente, el referido precepto constitucional señala que una vez sometido a discusión a la Cámara de Senadores, ésta última deberá aprobarla y remitirla al Ejecutivo para su publicación.

⁷ García Máñez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, 65a. ed., 2017, p. 54.

⁸ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 34.

En caso de ser desechada en su totalidad por la referida Cámara de Senadores, la iniciativa de ley será turnada nuevamente para reconsideración de la Cámara de Diputados, incluyendo las observaciones que al efecto realice.

De ser aprobada, volverá a someterse a consideración de la Cámara de Senadores, en donde podrá ser aprobada y remitida al Ejecutivo para su publicación, o bien rechazada, en cuyo caso no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.

Asimismo, el proyecto de iniciativa de ley presentado por la Cámara de Diputados podrá ser desechado parcialmente o modificado o adicionado por la Cámara de Senadores, en cuyo caso el debate camarl versará sobre la parte desechada, modificada o adicionada, para su aprobación o rechazo.

La importancia del debate camarl recae en “la oportunidad de ponderar y revisar en cuanto a su contenido y efectos, el proyecto de ley de que se trate, a fin de que al ser aprobado pueda regir con eficacia los problemas sociales o económicos que se supone destinado a resolver o atenuar”.⁹

Una vez aprobado por el Congreso de la Unión, el proyecto de ley es turnado al Ejecutivo Federal para efectos de su valoración y, en caso de ser sancionada, para su promulgación y publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Asimismo, el proyecto de iniciativa de ley puede ser rechazada por el Ejecutivo Federal, mediante la figura del veto, el cual, de acuerdo con Adolfo Rioja Vizcaíno, “no es otra cosa que la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Titular del Ejecutivo a un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión”.¹⁰

Finalmente, una vez sancionada la iniciativa de ley propuesta por el Congreso de la Unión, el Ejecutivo Federal procede a promulgar y publicar la misma, una vez que se lleve a cabo el refrendo por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el artículo 92 de nuestra Carta Magna, mismo que establece que todos los reglamentos, decretos y órdenes del Ejecutivo deberán estar firmados por el Secretario de Despacho encargado del asunto que corresponda.

La importancia del denominado proceso legislativo, que ha sido descrito en los párrafos que anteceden, radica en que, durante la discusión camarl se revisa el contenido de las iniciativas de ley, y tanto las cámaras que conforman al Congreso de la Unión, como el Titular del Ejecutivo Federal, realizan diversas modificaciones y adiciones al texto propuesto, con el propósito de complementar la normatividad jurídica, de manera que se logre con ésta lo que el legislador pretende al momento de su creación.

⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 27.

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 43.

El proceso legislativo queda registrado y es puesto a disposición de los gobernados para su consulta, de manera que éstos tienen acceso a cada uno de los dictámenes emitidos durante dicho proceso, lo cual cobra particular relevancia al momento de interpretar una norma específica que no resulte del todo clara o precisa, pues en tales dictámenes el legislador justifica las razones que dieron origen a la creación de la norma, a su reforma, o bien, a las adiciones realizadas al texto de la misma.

Por último, resulta importante destacar que, como ha sido apuntado anteriormente, en virtud de que las leyes secundarias promulgadas por el Ejecutivo Federal emanan de nuestra Carta Magna, tal como lo dispone el artículo 133 constitucional anteriormente citado, esta última tiene supremacía frente a las primeras, por lo que la aplicación de las normas jurídicas previstas en dichas leyes bajo ninguna circunstancia puede contravenir a lo dispuesto en las normas o los supuestos jurídicos generales contenidos en nuestra Constitución.

II.1.3. Los Reglamentos Administrativos

Tal como fue apuntado en el apartado que antecede, las leyes se encuentran conformadas por disposiciones jurídicas de carácter y aplicación general, que constituyen el marco regulatorio global que sirve de base para la relación jurídico-tributaria.

De ello que el propósito específico de las leyes consiste en establecer y se delimitar las esferas de derechos y obligaciones, tanto de las autoridades hacendarias, como de los contribuyentes, estableciendo el marco jurídico general de aplicación obligatoria para ambas partes.

No obstante, al tratarse de normas jurídicas de carácter general, difícilmente el legislador, al momento de la creación de las mismas, podrá prever todas y cada una de las situaciones particulares que deriven de su aplicación, a grado tal que sea posible lograr la ejecución y observancia de manera precisa.

Cabe recalcar que, como fue analizado en el sub-apartado que antecede, durante el denominado proceso legislativo, las iniciativas de ley son revisadas, analizadas, comentadas y modificadas previo a su promulgación y publicación.

La referida discusión cameral ayuda en mayor medida a que las normas que se pretendan expedir prevean, en la medida de lo posible, todas las situaciones particulares que deriven de la aplicación de las mismas, buscando, de igual manera que no se dé lugar a interpretaciones por parte de los gobernados, cuya aplicación pudiera derivar en un efecto contrario a la intención de los legisladores.

No obstante, considerando la propia naturaleza del proceso de expedición de las normas jurídicas, con base en los artículos 71 y 72 de nuestra Carta Magna, resulta prácticamente imposible que el legislador pueda prever todas y cada una de las situaciones jurídicas que podrían derivarse de las normas que se pretenden expedir.

De ahí que resulta de particular importancia el proceso legislativo descrito en el apartado que antecede en la materia tributaria, pues permite al gobernado y a las autoridades hacendarias tener una mayor noción de la intención del legislador al momento de presentar la iniciativa de ley y su posterior discusión por la Cámara de Senadores y por el propio Ejecutivo Federal.

Al respecto, Arrija Vizcaíno afirma que “las leyes, por su misma naturaleza, exclusivamente contienen principios y enunciados de carácter general. Rara vez entran en detalles y particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes, al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente se someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación”.

“Estas circunstancias, producto de la imposibilidad material de que el legislador pueda prever en una norma general todo tipo de contingencias y eventualidades obligan al Presidente a tratar de resolverlas en alguna otra forma, ya que de no hacerlo, estaría impedido para llevar a cabo la importante función de ejecutar las leyes”.¹¹

De lo anterior se desprende que, tal y como ya ha sido mencionado, el legislador se encuentra en una imposibilidad material para expedir una norma de aplicación general para los gobernados, que cubra con todo tipo de eventualidades que pudieran derivar de la aplicación de la misma.

Así, si bien el denominado proceso legislativo constituye una herramienta que nos permite interpretar las normas, con base en el entendimiento de la intención del legislador al momento de su creación, con el propósito de aplicar los supuestos jurídicos en determinadas circunstancias o eventualidades particulares, que no se encuentran expresamente contempladas por la propia norma jurídica de que se trate, resulta necesario contar con algún instrumento que provea de mayores elementos para su debida aplicación, con el fin de evitar arbitrariedades.

En efecto, al encontrarse las normas sujetas a interpretación por parte de las autoridades hacendarias, así como por parte de los gobernados, dicha situación podría derivar en la aplicación de criterios discrepantes o arbitrarios por una o ambas partes, de manera que no se esté cumpliendo con el objetivo de la norma, contrario a la intención del legislador.

A este respecto, resulta importante mencionar que la fracción I del artículo 89 de nuestra Carta Magna faculta al Ejecutivo Federal para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

¹¹ Arrija Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 53.

Esto es, con base en el citado precepto constitucional es posible interpretar que, en adición a la facultad para promulgar y ejecutar las leyes que al efecto expida el Congreso de la Unión, el titular del Poder Ejecutivo Federal se encuentra facultado constitucionalmente para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes promulgadas y ejecutadas.

Lo anterior ha sido confirmado por nuestros tribunales colegiados de circuito¹² al señalar que el artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al presidente de la República, entre otras facultades, la de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, es decir, la facultad reglamentaria.

Continúa señalando que dicha facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando o complementando, en detalle, las normas contenidas en los ordenamientos expedidos por el Congreso de la Unión.

En efecto, el Ejecutivo Federal tiene la facultad para emitir disposiciones jurídicas de carácter general, cuyo contenido normativo se encuentra limitado a regular la aplicación de las disposiciones contenidas en las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, contemplando situaciones específicas o particulares que deriven de la aplicación de dichas leyes, facilitando con ello su interpretación y aplicación y, por ende, proveyendo de certeza jurídica, tanto para las autoridades hacendarias, como para los gobernados.

En este sentido, las disposiciones jurídicas que al efecto emita el Ejecutivo Federal, tienen como propósito específico facilitar la interpretación y aplicación de la norma, al limitar el margen de interpretación de la autoridad y del gobernado, y con ello otorgar mayor certeza jurídica para ambas partes en la aplicación de la referida norma.

Continúan señalando nuestros tribunales colegiados de circuito, que el reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo, que contienen los atributos de la ley, en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta.

Asimismo, precisan que dos características que separan la ley del reglamento, en sentido estricto, es que el reglamento emana del Ejecutivo y que es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley.

Sobra mencionar que la expedición de las disposiciones jurídicas de carácter general emitidas por el Ejecutivo Federal, evita que, tanto el Estado como los gobernados, realicen interpretaciones abusivas de las leyes, que pudieran ser contrarias a la intención del legislador al momento de emitir las normas contenidas en la misma.

¹² Tesis: VI.2o. 188 A., *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XV, enero de 1995, p. 298.

Sobre el particular, Mario Coronado afirma que: “Para la ejecución de las leyes necesita el Presidente expedir reglamentos y dictar disposiciones y órdenes. El reglamento difiere de la ley en que ésta establece principios, y aquel los desarrolla; ésta es perpetua, aquél varía según las circunstancias; ésta manda, aquél obedece; el reglamento, por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley, imponiendo penas, creado impuestos, organizando los poderes públicos, etcétera. Se limita a desenvolver los principios de la ley, a fijar los pormenores que directamente derivan de sus preceptos. En suma, el Presidente, como jefe supremo de la Administración Federal, dispone y resuelve lo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado se entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la ley, puesto que tiene que proveer a su exacta observancia”.¹³

De lo anterior que, los reglamentos emitidos por el Ejecutivo Federal, tienen como propósito concretizar el campo de aplicación de las normas jurídicas establecidas en las leyes, sin que, para tales efectos, a través de ellas sea posible imponer penas, crear impuestos, organizar los poderes públicos, entre otros.

Esto es, particularmente en el ámbito tributario, el Poder Ejecutivo se encuentra facultado expresamente, con fundamento en la Constitución Política, para expedir disposiciones jurídicas de carácter general, que concreten el campo de aplicación de las normas jurídicas contenidas en las leyes, creadas por el Congreso de la Unión, pero siempre respetando la máxima consistente en que la facultad de expedir leyes en materia tributaria recae, exclusivamente, en el propio Congreso de la Unión.

En efecto, tal como afirma Emilio Margáin: “Como el reglamento es expedido por el Poder Ejecutivo, que carece de facultades para imponer cargas a los particulares, su potestad jurídica y de mando consiste en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclararlas, regular la materia que ésta le autoriza, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados”.¹⁴

Sobra mencionar que, dado su carácter de normas complementarias de las leyes, las disposiciones reglamentarias se encuentran en un nivel jerárquico de aplicación inferior frente a las leyes, de manera que éstas no pueden contradecir o exceder del alcance de las disposiciones provistas por las leyes.

De lo anterior que la aplicación de las disposiciones reglamentarias emitidas por el Ejecutivo Federal, deben necesariamente partir de los supuestos jurídicos generales contenidos en las leyes relacionadas con dichas disposiciones, para entonces prever un caso especial, concretizado a una situación o circunstancia particular, que no se encuentra expresamente provista por la norma general.

¹³ Coronado, Mariano, *Elementos de Derecho Constitucional*, citado por Andrés Serra Rojas, *op. cit.*, p. 222.

¹⁴ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 22a. ed., 2014, p. 144.

Dicho de otra manera, las disposiciones contenidas en los ordenamientos emitidos por el Congreso de la Unión, representan normas de carácter general aplicable a todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto jurídico contenido en la misma, en tanto que las disposiciones reglamentarias emitidas por el Ejecutivo Federal, constituyen normas particulares aplicables a determinada colectividad de sujetos que se ubiquen en un supuesto jurídico o de hecho que no se encuentra expresamente previsto en la ley de que se trate, pero que deriva del supuesto general contenido en la misma.

De ello que la “norma particular” no puede prever un supuesto jurídico distinto de aquel que se encuentre contenido en la “norma general”, ni puede establecer cargas adicionales a los sujetos que se ubiquen en el supuesto previsto en la misma, sino que dicho supuesto jurídico debe necesariamente derivar de la norma general, de manera que se precise o aclare el contenido de dicha norma general, para efectos de su aplicación en situaciones o circunstancias particulares que no se encuentren expresamente contenidas en la misma.

Lo anterior ha sido confirmado por nuestros tribunales colegiados de circuito mediante jurisprudencia, al señalar que “...el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos contradecirla...”¹⁵, sino que su aplicación se limita a resolver la manera en que debe aplicarse la ley, frente a una determinada situación jurídica, ante la cual las leyes son imprecisas o insuficientes para su correcta observancia.

II.1.4. Los Decretos-Delegados

El artículo 49 de nuestra Carta Magna establece la división política para el ejercicio del Supremo Poder de la Federación, previendo total independencia entre los tres poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Lo anterior, al establecer que “no podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar”.

De dicho precepto constitucional se desprende la prohibición de delegar la facultad para legislar a cualquier individuo y, particularmente, al presidente de la nación en su carácter de representante del Poder Ejecutivo, señalando como caso de excepción, cuando el Ejecutivo estime urgente regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país, en términos del segundo párrafo del artículo 131 de nuestra Carta Magna.

¹⁵ Tesis: I. 3o. A. J/25, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, enero de 1991, p. 87.

Esto es, conforme al citado caso de excepción, el Ejecutivo se encuentra en posibilidad de legislar, facultad que, como vimos anteriormente, se encuentra expresamente reservada al Congreso de la Unión y, en el caso particular de la materia tributaria, a la Cámara de Diputados.

Sin embargo, resulta importante mencionar que el producto de la legislación por parte del Ejecutivo, en los casos excepcionales previstos en el artículo 131 de la Constitución, se manifiesta en la forma de decretos presidenciales, y no así de leyes federales.

En efecto, tal como afirma Arrioja Vizcaíno, “los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie un [SIC] previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional”.¹⁶

Los Decretos-delegados, como fuente formal del derecho fiscal, cobran particular relevancia, al prever la figura de los denominados “estímulos fiscales”, los cuales consisten en normas temporales emitidas por el Ejecutivo Federal, bajo el formato de Decretos, cuyo principal objetivo consiste en fomentar el desarrollo de las actividades económicas prioritarias para el país, mediante el otorgamiento de beneficios en materia tributaria a favor de los contribuyentes.

Resulta importante destacar que, en virtud de que los Decretos-Delegados derivan del otorgamiento extraordinario de facultades al Ejecutivo Federal para su expedición y, por ende, emanan de la Constitución, las disposiciones contenidas en dichos decretos, sin exceptuar a los estímulos fiscales, se encuentran en un nivel jerárquico de aplicación inferior frente a nuestra Carta Magna, de manera que éstos no pueden contradecir o exceder del alcance de las disposiciones provistas en nuestra Ley Suprema.

Lo anterior incluso ha sido confirmado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que “los decretos expedidos por el presidente de la República en uso de tales facultades [refiriéndose a aquellas otorgadas con fundamento en el artículo 131 constitucional] tienen la misma naturaleza y jerarquía que las leyes ordinarias del propio Congreso”.¹⁷

II.1.5. La Jurisprudencia

Una de las fuentes formales del derecho que resultan de mayor importancia en el ámbito jurídico-tributario en México es la jurisprudencia, misma que Arrioja Vizcaíno define como “la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a

¹⁶ Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 67.

¹⁷ Tesis: 2a. XIX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 375.

su jurisdicción y que, por disposición de ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores”.¹⁸

Respecto a esta definición, es importante destacar el carácter interpretativo por parte de los tribunales respecto de las disposiciones jurídicas sobre las cuales versa la jurisprudencia, ya que, si bien las mismas son de observancia obligatoria tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores, la jurisprudencia no puede contravenir a las leyes, ni puede ir más allá de éstas, en virtud de que únicamente constituye una interpretación de las mismas, realizada por los tribunales respectivos.

El carácter interpretativo intrínseco de la jurisprudencia emitida por los tribunales respecto de las disposiciones jurídicas sobre las cuales versan las mismas, implica que, a través de las mismas, los tribunales no pueden generar obligación o derecho alguno para los gobernados, sino que a través de las mismas se aclara la manera en la que determinada norma jurídica debe ser aplicada.

Al respecto, el doctrinario Gabino Fraga señala que, “En principio la jurisprudencia no debe considerarse como una fuente, porque la función judicial de donde proviene no tiene por finalidad crear el derecho, sino aplicarlo en los casos en que haya contención, de tal manera que, por regla general, la jurisprudencia, como costumbre, constituye un medio importante para fijar la interpretación de las leyes”.

Sin embargo, considera que “es posible reconocer a la jurisprudencia el carácter de una fuente indirecta del derecho administrativo, cuando emana de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre que haya cinco ejecutorias conformes, no interrumpidas por otra en contrario”.¹⁹

De lo anterior que la jurisprudencia no debe ser reconocida como una fuente formal directa del derecho, en virtud de que tiene una finalidad distinta de la creación de derecho, sino como una fuente indirecta del derecho administrativo, al resultar de aplicación obligatoria, tanto para los tribunales, como para los gobernados, en cuanto a la correcta aplicación de las normas jurídicas sobre las cuales versa la propia jurisprudencia.

Refuerza la conclusión anterior la tesis emitida por nuestros tribunales colegiados de circuito al señalar que la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas, es de carácter obligatorio para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales y tribunales administrativos y del trabajo locales y federales, hasta en tanto no exista otra tesis jurisprudencial con distinto criterio.²⁰

¹⁸ Arrija Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 70.

¹⁹ Fraga Mouret, Gabino, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, 48a. ed., 2017, pp. 107-108.

²⁰ Tesis: VI.1o.P. J/26, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, marzo de 2002, p. 1225.

II.1.6. Jerarquía de las Normas Jurídicas

Como ha sido analizado en apartados anteriores, el artículo 133 de nuestra Carta Magna establece el orden jerárquico de las normas jurídicas que conforman el derecho positivo mexicano, al señalar que la propia constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma serán la Ley Suprema en el país.

Esto es, del citado precepto constitucional es posible desprender que las normas jurídicas que conforman el derecho positivo mexicano, guardan una relación de supra o subordinación entre las mismas, en función del instrumento normativo del cual deriven, estableciendo como vértice de la pirámide jerárquica legislativa a la propia Constitución y a todos los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma.

Ahora bien, García Máynez señala que “Los preceptos que pertenecen a un sistema jurídico pueden ser del mismo o diverso rango. En la primera hipótesis hay entre ellos una relación de coordinación; en la segunda, un nexo de supra o subordinación. La existencia de relaciones de este último tipo permite la ordenación escalonada de aquellos preceptos y revela, al propio tiempo, el fundamento de su validez”.²¹

De lo anterior se desprende que dentro de cualquier sistema jurídico existen diversos preceptos ordenados jerárquicamente que parten de una norma suprema, respecto de la cual, no existe normatividad que ostente mayor jerarquía y que, por ende, guardan una relación de estricta subordinación frente a ésta, pero que, a su vez, guardan una relación de supra o subordinación, o bien, de coordinación, entre las mismas.

En el caso particular del derecho positivo mexicano, tal como ha sido reiterado en múltiples ocasiones, los preceptos constitucionales constituyen la base respecto de la cual derivan las leyes emitidas por el Congreso de la Unión y los tratados internacionales celebrados que, en consecuencia, guardan una relación de subordinación frente a las primeras.

Cabe señalar que diversos doctrinarios han desarrollado teorías en torno a si nuestra Carta Magna tiene supremacía sobre los tratados internacionales celebrados por México, o si ambos cuentan con el mismo grado jerárquico en cuanto a su aplicación.

Lo anterior, en virtud de que el artículo 133 constitucional señala que tanto la propia Constitución, las leyes que emanen de ella y los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma constituyen la Ley Suprema.

²¹ García Máynez, Eduardo, *op. cit.*, p. 82.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que, partiendo de la interpretación del citado precepto constitucional, en el sentido de que las leyes emitidas por el Congreso de la Unión corresponden, no a las leyes federales, sino a aquellas que inciden en todos los órdenes jurídicos parciales que integran el Estado Mexicano y cuya emisión deriva de las cláusulas constitucionales que constriñen al legislador para dictarlas, deriva en el principio de “supremacía constitucional”, bajo el cual la Constitución se ubica en la cúspide y por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales.²²

De la citada tesis emitida por el Pleno de nuestro máximo tribunal, se desprende que, en virtud de que las leyes federales y los tratados internacionales que inciden todos los órdenes jurídicos que integran el Estado Mexicano, son emitidos y celebrados, respectivamente, atendiendo a la normatividad constitucional, éstos se ubican en un nivel jerárquico de subordinación frente a la Constitución.

Lo anterior, pues la normatividad constitucional constriñe la emisión de leyes y la celebración de tratados internacionales y, por lo tanto, se encuentran subordinados a los preceptos constitucionales para su existencia, lo que da lugar de manera implícita al denominado principio de “supremacía constitucional”.

En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 133 constitucional anteriormente referido, es posible concluir que, en términos generales, el orden jerárquico del sistema jurídico mexicano se compone de la siguiente manera, clasificado en función de la supremacía de los ordenamientos jurídicos que la integran, en orden ascendente a descendente:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Leyes Federales y Tratados
3. Leyes Ordinarias
4. Leyes Reglamentarias

Cabe mencionar que, tal y como lo prevé la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²³, los decretos expedidos por el presidente de la República, con fundamento en el artículo 131 constitucional, tienen la misma naturaleza y jerarquía que las leyes ordinarias del propio Congreso de la Unión.

En este sentido, es posible concluir que tales decretos guardan una relación de subordinación frente a la Constitución, así como las leyes federales y los tratados celebrados por el Ejecutivo Federal, al ser éstos últimos considerados, en conjunto

²² Tesis: P. VIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 6.

²³ Tesis: 2a. XIX/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 375.

con nuestra Carta Magna, como la Ley Suprema, pero que guardan una relación de supremacía frente a las demás fuentes del derecho, al tener la misma naturaleza y jerarquía que las leyes ordinarias emitidas por el Congreso de la Unión.

II.2. Ingresos del Estado

Como ha sido apuntado anteriormente, para llevar a cabo de manera satisfactoria las actividades y funciones propias del Estado, éste tiene la necesidad de obtener recursos financieros que le permitan sufragar los costos y gastos relacionados con la administración pública.

Considerando que los gobernados del Estado son los sujetos directamente beneficiados de las actividades relacionadas con la gestión pública, resulta lógico que exista una relación de interdependencia entre gobernante y gobernado, con el fin de que estos últimos participen en el gasto público, relación que surge con motivo de la potestad tributaria conferida al Estado, cuyo sustento jurídico se encuentra principalmente contenido en los artículos 31, fracción IV y 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto es, con el fin de sufragar los costos y gastos asociados con las funciones públicas del Estado, de las cuales se benefician directamente los gobernados, éste se encuentra facultado para imponer contribuciones a los gobernados, y de cobrar las cantidades que le son adeudadas por dicho concepto, en forma coactiva, sin la necesidad de acudir al Poder Judicial, dando origen a los denominados “ingresos tributarios” del Estado, que serán objeto de análisis en el presente apartado.

II.2.1. Ingresos Tributarios

Los ingresos tributarios derivan, exclusivamente, de la relación de interdependencia entre gobernante y gobernado, con el fin de que estos últimos participen en el gasto público, sustentado jurídicamente en el artículo 31 constitucional del cual se desprende la obligación de los gobernados de contribuir al gasto público.

Lo anterior implica que los gobernados se encuentran obligados, por mandato constitucional, a entregar una porción de sus ingresos con el fin de contribuir al financiamiento de los costos y gastos relacionados con la administración pública.

Tales contribuciones se clasifican bajo cuatro tipos, a saber: los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y las contribuciones especiales.

La clasificación anterior se desprende de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, mismas que serán brevemente referidas en los párrafos siguientes:

- a. La legislación fiscal vigente no prevé una definición clara de lo que debe entenderse por impuestos; sin embargo, el artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación establece, en términos generales, que los impuestos constituyen contribuciones a cargo de los contribuyentes personas físicas y morales, como consecuencia de la obligación de pago de las mismas provista en los ordenamientos federales que resulten aplicables, en función de una determinada situación jurídica de hecho de la cual derive.
- b. El ordenamiento en cuestión, en la fracción II de su propio artículo 2 define a las aportaciones de seguridad social, como aquellas contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas en materia de seguridad social, que de igual manera deben encontrarse sustentadas en leyes federales, así como a las personas que resulten beneficiadas en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el Estado.
- c. Finalmente, en términos de la fracción IV de la multicitada disposición fiscal los derechos se definen como aquellas contribuciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, así como por la prestación de los servicios públicos por parte del Estado, exceptuando aquellos prestados por organismos descentralizados.

Es importante mencionar que, con base en el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, es posible desprender que el Estado percibe ingresos tributarios por concepto de contribuciones accesorias que no se clasifican como impuestos, aportaciones de seguridad social o derechos, y que consisten fundamentalmente en multas y recargos que surgen con motivo del incumplimiento de las obligaciones tributarias, o bien, de su cumplimiento extemporáneo.

II.2.2. Ingresos Financieros

En adición a los ingresos tributarios, con el fin de contar con los recursos necesarios para financiar los costos y gastos asociados con las funciones públicas del Estado, éste cuenta con otras fuentes de ingresos denominados ingresos financieros.

Al respecto, Adolfo Arrioja Vizcaíno señala que “por ingresos financieros debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional”.²⁴

Con base en la definición anterior es posible concluir que el concepto de los ingresos financieros, visto desde la perspectiva de los instrumentos mediante los cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para financiar los costos y gastos

²⁴ Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 105.

asociados con la administración pública, consiste en las diversas fuentes de financiamiento a las que recurre el Estado, en adición a las contribuciones.

Cabe señalar que, en virtud de la poca relevancia que los ingresos financieros del Estado tienen para efectos del análisis vertido en el presente trabajo, únicamente nos limitaremos a mencionarlos y definirlos conforme a los párrafos que anteceden.

II.3. Principios Fundamentales Tributarios

Como ha sido reiterado anteriormente, los dispositivos legales contenidos en nuestra Carta Magna representan enunciados generales de los cuales derivan los principios fundamentales de todo ordenamiento jurídico mexicano.

Lo anterior, de manera que las normas jurídicas que derivan de nuestra Carta Magna no pueden, bajo ninguna circunstancia, contradecir o alterar el sentido de tales disposiciones, pues, de lo contrario, las normas jurídicas de que se traten podrían ser declaradas inválidas o inaplicables.

II.3.1. Principios Doctrinarios

Como fue analizado anteriormente, existen diversas fuentes del derecho en México que rigen la materia tributaria, desde la propia Constitución, hasta los reglamentos administrativos emitidos por el Ejecutivo Federal.

Tal como afirma Arrioja Vizcaíno, “la idea de regir la relación tributaria por normas jurídicas, tiene por objeto impedir, hasta donde las circunstancias lo permitan, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público (...)”.²⁵

Sin embargo, difícilmente el legislador al momento de crear las leyes podrá prever todas y cada una de las situaciones o circunstancias particulares que surgen en la práctica y que permiten ser reguladas por las normas jurídicas contenidas en dichas leyes, por lo que, en ocasiones, tales normas resultan insuficientes para impedir abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del Estado.

Es por ello que los doctrinarios, especialistas en el ámbito fiscal, han establecido diversos principios rectores del derecho fiscal, con el propósito de proveer al sistema jurídico fiscal de justicia y equidad para los gobernados.

Partiendo de lo anterior, el objeto del presente apartado consiste en realizar un breve análisis de dos de los principios doctrinarios postulados por Adam Smith, que resultan de particular utilidad y relevancia en la interpretación y aplicación de las normas jurídico-tributarias en México.

²⁵ Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 239.

II.3.1.1. Principio de Proporcionalidad

De acuerdo con lo señalado por Adam Smith, los gobernados de cualquier Estado “deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las renta o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado”.²⁶

De la afirmación realizada por Adam Smith es posible desprender el denominado “principio de proporcionalidad”, consiste en que los gobernados se encuentren obligados a contribuir para los gastos públicos de un determinado Estado, exclusivamente en proporción a su capacidad económica y, por ende, su capacidad contributiva.

Con objeto de ahondar en lo anterior, resulta importante atender a la definición del término “proporcional” contenida el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, mismo que lo define de la siguiente manera “3. *adj. Dicho de una cantidad o de una magnitud: Que mantiene una proporción o razón constante con otra*”.

Considerando la definición anterior, el principio de proporcionalidad postulado por Adam Smith podría replantearse para establecer que las contribuciones a cargo de los gobernados para el sostenimiento del gasto público de un determinado Estado, deben mantener una proporción o razón constante con su capacidad económica.

Expresado en términos coloquiales, el citado principio parte de la base de que se encuentran obligados a contribuir al gasto público en mayor medida los sujetos de un Estado que cuenten con una mayor capacidad económica y en menor medida los sujetos que cuenten con una menor capacidad contributiva.

Cabe mencionar que el citado principio de proporcionalidad se encuentra de igual manera previsto de manera expresa en el artículo 31, fracción IV de la nuestra Constitución Federal.

II.3.1.2. Principio de Certidumbre Jurídica

Adam Smith en la “Riqueza de las Naciones” constituye el principio de certidumbre jurídica al señalar que “El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”.²⁷

²⁶ Smith, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O., México, 1978, p. 409.

²⁷ Smith, Adam, *op. cit.*, pp. 409 y 410.

De la afirmación anterior se desprende lo que en materia tributaria los doctrinarios denominan los “elementos esenciales del tributo”, consistentes, de acuerdo con lo señalado por Adam Smith, en el tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacerse.

Los elementos esenciales a que se refiere Adam Smith han sido extendidos por los doctrinarios en la materia tributaria, con el fin de adaptarlos al tributo moderno, de manera que actualmente son reconocidos los siguientes: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y fecha de pago.

En efecto, tomado como base las ideas expuestas por Adam Smith, para que exista certeza jurídica en materia tributaria, los ordenamientos fiscales deberán identificar de manera clara y precisa los siguientes elementos:

- a) Los sujetos, ya sea que se trate de personas físicas o morales, residentes en México o en el extranjero, que su ubican en el supuesto de causación de las contribuciones;
- b) La hipótesis normativa o el hecho generador de las contribuciones;
- c) El concepto que constituye la base sobre la cual los sujetos que se ubiquen en la hipótesis de la norma fiscal deberán determinar las contribuciones;
- d) La tasa o tarifa que los sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa deben aplicar a la base imponible para efectos de determinar las contribuciones a su cargo; y,
- e) La fecha en la que los sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa de causación deberán enterar el impuesto determinado conforme a los incisos anteriores.

La ausencia o la imprecisión en uno o en múltiples de los elementos esenciales del tributo, señalados en los párrafos que anteceden, podría derivar en abusos, arbitrariedades y/o discriminaciones por parte del Estado en la aplicación de la norma jurídica de que se trate, atentando con ello la seguridad o certeza jurídica de los contribuyentes.

II.3.2. Principios Constitucionales

Tal como lo señala Mariana Merino Collado, “más allá del conjunto de normas jurídicas que pueden expedirse por el Legislador, se ha considerado que es necesaria la existencia de principios rectores o directrices que sustentadas en el fin de la justicia, se encarguen de regir el ordenamiento tributario y que sean el fundamento, limitante y contenidos de las normas fiscales”.²⁸

²⁸ Merino Collado, Mariana, *Fines Extrafiscales sus Límites Constitucionales*, Editorial Porrúa, 1a. ed., México, 2011, p. 28.

Dicho de otra manera, para que exista una auténtica justicia tributaria, es necesario contar con principios o máximas rectoras que fundamenten y limiten las normas jurídicas tributarias que sean expedidas por el Congreso de la Unión, mismas que, para ello, deberán contar con suficiente estatus jerárquico dentro del sistema normativo mexicano, para fungir como directrices en la aplicación de las referidas normas tributarias.

Los citados principios rectores o directrices en materia tributaria se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al prever que es obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Del citado precepto constitucional es posible desprender los siguientes principios rectores o directrices en materia tributaria:

- i. Contribuir al gasto público constituye una obligación para todos los mexicanos;
- ii. Todas las contribuciones deben ser establecidas por leyes;
- iii. Las contribuciones serán proporcionales y equitativas; y,
- iv. Las contribuciones deberán estar vinculadas con el gasto público.

Considerando la trascendencia de los referidos principios en el ámbito tributario, resulta de particular relevancia abundar en su análisis, pues como ya ha sido mencionado, toda disposición jurídica tributaria deberá respetarlos para que sean consideradas válidas y surtan plenos efectos.

II.3.2.1. Principio de Generalidad

En términos generales, el principio de generalidad implica que toda persona, ya sea física o moral, que se ubique en un supuesto jurídico previsto por las leyes emitidas por Estado, se encuentra obligado a contribuir para los gastos públicos del mismo.

Juan Manuel Ortega Maldonado afirma que “el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponible de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra”.²⁹

²⁹ Ortega Maldonado, Juan M., *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, 2a. ed., México, 2018, p. 201.

Esto es, el citado principio de generalidad tributaria constituye una condición necesaria para lograr la igualdad en el pago de los tributos, por parte de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, pues las leyes fiscales deberán identificar los hechos imponibles generales que son considerados por las mismas como manifestaciones de capacidad contributiva.

De igual manera, dicho principio presupone un mandato dirigido al legislador en su función de creador de la norma que da lugar al hecho imponible de los tributos, de agotar, en la medida de lo posible, las posibles manifestaciones de capacidad contributiva que pretenda gravar la citada norma.

Lo anterior, de manera que todo aquel sujeto que se ubique en el supuesto de hecho o de derecho contenido en la norma tributaria y, particularmente, que demuestre contar con capacidad contributiva, sin excepción, tenga la obligación de contribuir al gasto público, conforme lo disponga la norma jurídica de que se trate.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁰ se ha pronunciado en el sentido de que el principio que nos atañe se presenta bajo dos ópticas, a saber:

- a) En sentido afirmativo, lo que implica que todos deben contribuir, de manera que el legislador debe cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva se plasmen de manera correcta en una norma tributaria.

Esto, con el propósito de que ningún sujeto obtenga un derecho tutelado constitucionalmente a una exención tributaria, sin que ello presuponga que no habrá excepciones a la norma.

- b) En sentido negativo, refiriéndose a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a quienes cuenten con capacidad contributiva.

Derivado de todo lo anterior, es posible afirmar que el principio de generalidad tributaria representa la condición necesaria para lograr la igualdad en la creación de los tributos, como un mandato dirigido al legislador, de procurar abarcar todas las manifestaciones de capacidad económica, objeto de la norma tributaria de que se trate.

II.3.2.2. Principio de Obligatoriedad

El Principio de Obligatoriedad consiste en que todas aquellas personas que lleven a cabo el hecho generador del tributo, es decir, que actualicen la hipótesis normativa que contiene el hecho imponible, adquieren una obligación, consistente en pagar la contribución establecida por la ley para el supuesto actualizado.³¹

³⁰ Tesis: 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 552.

³¹ Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, p. 36.

Dicho principio deriva del encabezado del artículo 31, fracción IV constitucional al señalar que “*son obligaciones de los mexicanos*” entre otros, contribuir para el gasto público.

La importancia que deriva del citado principio tributario recae en el hecho de que el Estado no puede dejar a voluntad de los gobernados el pago de las contribuciones para sufragar el gasto público, para lo cual requiere de sustento jurídico que le permita ejercer su potestad para establecer tributos, respecto de los cuales se encuentren obligados los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria.

II.3.2.3. Principio de Vinculación al Gasto Público

Como ha sido analizado en apartados anteriores, para llevar a cabo de manera satisfactoria las actividades y funciones propias del Estado, éste tiene la necesidad de obtener recursos financieros que le permitan atender a los gastos públicos, los cuales tienen la función económica fundamental para los gobernados, consistente en la satisfacción de las necesidades sociales.

En efecto, tal como afirma Andrés Serra Rojas, “El gasto público son las erogaciones que el Estado debe hacer con motivo del cumplimiento de sus fines - en concreto la ejecución de las leyes- y el mantenimiento de los servicios públicos. Los fondos públicos provenientes de los impuestos se incorporan al patrimonio del Estado y se erogan de manera general”.³²

Es importante mencionar que existen diversos criterios jurisprudenciales que pretenden definir y limitar el alcance del concepto de “gastos públicos” pues, como será analizado más adelante, los tributos no solo constituyen un instrumento del Estado cuyo propósito consiste en financiar los costos y gastos relacionados con la administración pública.

En efecto, los criterios jurisprudenciales actuales prevén la posibilidad de atribuir a las contribuciones los denominados “fines extrafiscales”, de manera tal, que a las contribuciones les es atribuida la característica de instrumentos de política para la consecución de fines sociales y económicos, pero que se encaminan a la realización de objetivos constitucionales.

En palabras de Juan Manuel Ortega Maldonado, “el tributo se configura como un instrumento jurídico constitucional al servicio de la realización de los mandatos constitucionales; y cumple su función bien indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos; o directamente, incidiendo sobre el comportamiento de las personas con la finalidad de alcanzar los objetivos constitucionales”.³³

³² Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 1a. ed., Segundo Curso. Porrúa, México, 2013, p. 35.

³³ Ortega Maldonado, Juan M., *op. cit.*, p. 207.

Dicho de otra manera, en adición a los fines de las contribuciones en su carácter de instrumentos jurídicos para el financiamiento del gasto público, éstos pueden ser utilizados por el Estado para incidir en el comportamiento de la sociedad, con la finalidad de alcanzar distintos objetivos constitucionales.

Los objetivos constitucionales referidos en el párrafo que antecede tienen el carácter de ser finalidades que buscan el beneficio de la sociedad, como puede ser el caso de la salud, o bien, en beneficio de la economía del Estado que, de manera indirecta, afecta a la sociedad, como puede ser el caso del combate a la informalidad.

En tales casos, el órgano legislativo justifica la creación de contribuciones que permitan, de manera indirecta, desincentivar o desinhibir determinadas conductas que atentan contra la consecución de los referidos objetivos constitucionales.

Sobre el particular, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁴ se ha pronunciado en el sentido de que, si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que las contribuciones puedan servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar.

Continúa señalando que, ineludiblemente, será el Congreso de la Unión, en su carácter de órgano legislativo, quien debe justificar expresamente en la exposición de motivos, o en los dictámenes o en la misma ley, los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

Lo anterior atiende a que, en un problema de constitucionalidad de leyes, debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley, y no así, a las posibles ideas que hayan tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto a fin de alcanzar el mismo.

II.3.2.4. Principio de Justicia Tributaria

El multicitado artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna señala que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del citado precepto constitucional se desprenden dos garantías de gran importancia en materia tributaria y que serán objeto de análisis detallado en el presente trabajo, ya que de dicho principio de justicia tributaria se desprende que los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria deberán contribuir para el financiamiento de los gastos públicos, atendiendo a su capacidad contributiva y de

³⁴ Tesis: 1a./J 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

manera equitativa frente a otros sujetos que se ubiquen en idénticas o similares condiciones frente a la ley.

Esto es, en términos generales, es posible afirmar que la proporcionalidad en materia tributaria se refiere a la relación existente entre la imposición de determinado tributo y la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren obligados a pagarlo.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad exigido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.

Lo anterior presupone que “para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.”³⁵

Con base en el criterio emitido por nuestro máximo tribunal, es posible concluir que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, se encuentra vinculada con su capacidad económica, entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto público, en función de la cual se va a establecer el gravamen, atendiendo a la situación de cada sujeto particular.

En términos coloquiales, lo anterior implica que pagarán mayores impuestos quienes ostenten una mayor capacidad económica y, por el contrario, tendrán una menor carga tributaria aquellos sujetos del impuesto de que se trate, que reflejen una menor manifestación de capacidad económica y, por ende, contributiva.

Es importante destacar que la interpretación de la manifestación de capacidad económica, varía en función del tipo de contribución de que se trate, lo cual necesariamente implica cierta elasticidad en la manera en la que deberá interpretarse la proporcionalidad para el caso de, por ejemplo, los derechos o las contribuciones de mejoras.

No obstante, para efectos del estudio que nos atañe en el presente trabajo, es posible afirmar que “la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”.³⁶

Ahora bien, como ya fue mencionado, del citado precepto constitucional se desprende una segunda garantía referente a la equidad, concepto que Andrés Serra Rojas define como “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar

³⁵ Tesis: P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

³⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 289.

de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”.³⁷

En términos coloquiales, la referida garantía implica otorgar un tratamiento igual a los iguales y un tratamiento desigual a los desiguales, atendiendo a la situación particular en la que se encuentren, la cual deberá cumplir el requisito de tratarse de una igualdad de circunstancias entre los sujetos comparados.

Sobre el particular, Rivera Pérez Campos sostiene que “el elemento de equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional...”³⁸

De lo anterior resulta evidente que lo que caracteriza al principio de equidad es la igualdad en el tratamiento fiscal otorgado por una norma o un determinado ordenamiento jurídico, a múltiples sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria que se ubiquen en los mismos supuestos jurídicos, bajo las mismas circunstancias particulares.

Así, el principio de equidad significa, tal como lo afirma Arrijo Vizcaíno, “la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente”.³⁹

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad “exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo [SIC] está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes...”⁴⁰

³⁷ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6a. ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, pp. 773 y 774.

³⁸ Ribera Pérez Campos, José, *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, No. 51, marzo de 1970, pp. 71 a 90.

³⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 293.

⁴⁰ Tesis: P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35.

II.3.2.5. Principio de Legalidad

El principio de legalidad se desprende del texto del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa “*que dispongan las leyes*”.

Del citado precepto constitucional es posible desprender que la obligación de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria de contribuir al gasto público, podrá derivar exclusivamente de los ordenamientos federales que al efecto expida el Congreso de la Unión.

De lo anterior es posible concluir que la aplicación del principio de legalidad puede ser visto desde dos ópticas: desde el punto de vista de las obligaciones y derechos de los contribuyentes y desde el punto de vista del marco de actuación de las autoridades hacendarias.

En este sentido, desde la primera óptica es posible afirmar que el Estado no puede exigir de los contribuyentes el pago de un tributo que no se encuentre expresamente contemplado en un ordenamiento jurídico, pues ello presupone que los contribuyentes no se encuentran obligados a realizar dicho pago.

Asimismo, el principio legalidad consagrado en nuestra Constitución, consiste en la limitante que representa para las autoridades hacendarias en su actuación, al sujetarlos a la aplicación del texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica.

Sobre el particular, nuestros tribunales colegiados de circuito se han manifestado respecto de lo que debe entenderse por la garantía de legalidad⁴¹, al señalar que ésta debe entenderse como la satisfacción que todo acto de la autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica.

Expresado de otra manera, la garantía de legalidad consagrada en favor de los gobernados a través de nuestra Carta Magna, implica que todo acto de la autoridad debe realizarse debidamente fundado en el texto expreso de la ley, del espíritu de la ley o de la interpretación del mismo.

Lo anterior, como afirman nuestros tribunales, con la finalidad de que el gobernado cuente con los elementos necesarios para estar en aptitud de defender sus derechos, ya sea ante la autoridad administrativa, a través de los recursos, o bien, ante la autoridad judicial, por medio de las acciones establecidas para tales efectos en las leyes respectivas.

⁴¹ Tesis: TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XI, enero de 1993, p. 263.

Esto es, para que la actuación de una determinada autoridad, en relación con las contribuciones a cargo de los gobernados, sea legítima, es condición necesaria que el acto administrativo se ejecute en estricto apego de las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico de que se trate.

Con base en todo lo anterior, es posible concluir que el Estado, en su carácter de sujeto activo en la relación jurídico-tributaria, no podrá llevar a cabo actos administrativos en el ámbito tributario, sin que tales actos se encuentren debidamente fundados en un ordenamiento jurídico legalmente expedido por el órgano legislativo competente.

De manera análoga, los contribuyentes, en su carácter de sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, únicamente se encuentran obligados al cumplimiento de los deberes que se encuentren expresamente contemplados en los ordenamientos jurídicos respectivos, y únicamente tendrán los derechos, en materia tributaria, que se encuentren expresamente previstos en los mismos.

II.3.2.6. Principio General de Igualdad

Tal como lo señala Juan Manuel Ortega Maldonado, “existe un principio general de igualdad y un principio específico de igualdad tributaria. La Constitución Federal alude en diversos artículos a este principio, por lo que, en realidad, si bien observa, la propia Constitución no es sino un listado de propósitos de igualdad”.⁴²

Esto es, de la afirmación anterior se desprende que existe un principio consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos referente a la igualdad tributaria, mismo que, como ha sido analizado en los apartados que anteceden, derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional, y que establece que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional.

Sin embargo, de igual manera se encuentra consagrado en nuestra Carta Magna, un principio de igualdad general, bajo el cual debe darse un trato igual a los iguales y, en consecuencia, un trato desigual a los desiguales, en el entendido de que dicho principio de igualdad es de aplicación general para los sujetos de una norma jurídica, con independencia de si se trata de una norma de carácter tributaria.

Sobre el particular, continúa señalando Juan Manuel Ortega Maldonado en la obra anteriormente citada, que el principio de igualdad general debe analizarse desde tres perspectivas diferentes, a saber: igualdad en la ley, igualdad por la ley e igualdad ante la ley.⁴³

⁴² Ortega Maldonado, Juan M., *op. cit.*, p. 223.

⁴³ *Ibidem*.

La primera perspectiva, referente a la igualdad en la ley, se refiere a que en los ordenamientos jurídicos no deberán establecerse tratos desiguales entre los sujetos de la misma, de manera tal, que se otorgue un trato igual a los iguales y, en consecuencia, un trato desigual a los desiguales.

Lo anterior se desprende del artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que “Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición especial, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”.

Bajo la segunda perspectiva, referente a la igualdad por ley, se entiende que los ordenamientos legales deben crear situaciones de igualdad entre los sujetos de la misma y, consecuentemente, deben tender a corregir cualquier desigualdad que se presente entre los mismos, de manera que se logre obtener la denominada “justicia social”.

Sobre el particular, Moreno Padilla afirma que “El Estado debe ser impulsor de las estructuras sociales, para que a través del derecho, toda la sociedad participe del cambio. La ley presenta tres estados de igualdad que son armoniosos y complementarios entre sí: a) El reconocimiento de la igualdad individual. b) El reconocimiento de la igualdad como situación, y c) La igualdad como transformación social”.⁴⁴

Finalmente, la tercera perspectiva, referente a la igualdad ante la ley, debe entenderse en el sentido de que las disposiciones jurídicas deben aplicarse a los sujetos que se ubiquen en el supuesto normativo que contemplan, bajo un criterio de “estricta igualdad”.

De todo lo anterior se desprende que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra un principio general de igualdad, en el entendido de que dicho principio de igualdad es de aplicación general para los sujetos de una norma jurídica, con independencia de si se trata de una norma de carácter tributaria, conforme al cual, los sujetos de una norma jurídica deberán ser iguales en la ley, por la ley, y ante la ley.

Lo anterior ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis jurisprudencial, al señalar que “La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que será iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las

⁴⁴ Moreno Padilla, Javier, *El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario*, en la obra *Principios Tributarios Constitucionales*, TFF, México, 1989.

normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido)".⁴⁵

La Suprema Corte continúa señalando que "El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido".

Esto es, de acuerdo con el criterio sostenido por nuestro máximo tribunal, con base en la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, se desprende que pudieran existir casos en los que hacer distinciones entre los destinatarios de las normas está prohibido, mientras que en otros casos estará permitido.

Es importante mencionar que, mediante la referida tesis jurisprudencial, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diversos criterios que deberán seguirse para efectos de determinar si el legislador, al distinguir entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos en una determinada ley, respeta el principio constitucional de igualdad.

En efecto, los referidos criterios son tendientes a demostrar si la distinción hecha por el legislador en la norma de que se trate "descansa sobre una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada".⁴⁶

Para efectos de llevar a cabo el análisis anterior, a través de la citada tesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que deberá llevarse a cabo lo siguiente:

- a. Primeramente, es necesario definir si la norma o la medida bajo análisis creada o concedida por el legislador, que dio origen a la distinción, obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; es decir, el legislador no puede crear situaciones de desigualdad de manera arbitraria, sino que éste debe sustentar la creación de las mismas, con base en finalidades objetivas y constitucionalmente válidas.
- b. En segundo término, la distinción creada por el legislador debe constituir un medio o instrumento razonable para conseguir el objetivo o la finalidad perseguida por el mismo, de manera tal que debe existir una relación directa entre la finalidad que busca el legislador y la medida impuesta por el mismo.

⁴⁵ Tesis: 1a./J. 55/2006, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

⁴⁶ *Ibidem*.

- c. Finalmente, es necesario definir si la medida impuesta por el legislador cumple con el requisito de proporcionalidad en estricto sentido, pues el legislador no puede pretender alcanzar objetivos constitucionalmente válidos, mediante la implementación de medidas que constituyan actos injustificadamente desproporcionales.

Esto es, resulta necesario definir si la distinción creada por el legislador se ubica dentro del abanico de alternativas proporcionales, tomando en consideración la situación de hecho, la finalidad perseguida y los bienes y derechos afectados por la misma.

Lo anterior, en virtud de que una medida implementada por el legislador con un objetivo constitucionalmente válido, no puede llevarse a cabo, si de ello deriva la afectación innecesaria o desmedida de otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

Considerando todo lo anteriormente expuesto, es posible concluir que, a criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, existe la posibilidad de que el legislador introduzca normas o medidas que otorguen un trato desigual que distinga entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, en la medida en que no se vulnere el principio general de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

En efecto, la distinción que derive de la implementación de la norma o la medida creada por el legislador, necesariamente debe descansar sobre una base objetiva o razonable, de manera tal que sea evidente “la presencia de una causa proporcionada que justifique esta situación”⁴⁷ y, como consecuencia de ello, que la norma o medida implementada sea constitucional.

Para efectos de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido un control de constitucionalidad, consistente en evaluar el tratamiento desigual que derive de la norma o la medida de que se trate, a través del cual el juzgador podrá definir si el trato desigual se encuentra debidamente justificado o, por el contrario, si constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

II.4. Los Impuestos

II.4.1. Definición y clasificación

El impuesto, de acuerdo con la definición provista en el Diccionario Jurídico Mexicano, “es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria.”⁴⁸

⁴⁷ Varona Alabern, Juan Enrique, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Marcial Pons, Madrid, 1974, p. 85.

⁴⁸ Varios, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo V. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2013, p. 42.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación vigente contiene una definición limitada de lo que debe entenderse por dicho concepto al señalar que los “Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica de hecho prevista por la misma...”.

Con base en las definiciones anteriores, es posible concluir que el impuesto, clasificado como una contribución, es la obligación coactiva de los sujetos pasivos en la relación jurídica-tributaria, que se ubiquen en una situación jurídica de hecho, prevista en un determinado ordenamiento jurídico, de entregar valores económicos a favor del Estado, para sufragar el gasto público.

Ahora bien, la doctrina ha establecido diversas clasificaciones de los impuestos, respecto de las cuales nos centraremos en una en particular: *impuestos directos e indirectos*.

En términos generales, se habla de impuestos directos cuando se trata de contribuciones que establecen gravámenes sobre los ingresos o las rentas, tal como es el caso del impuesto sobre la renta, y de impuestos indirectos, cuando establecen gravámenes al consumo, como es el caso del impuesto al valor agregado.

A efecto de abundar en lo anterior, Juan Manuel Ortega afirma que la doctrina ha establecido la clasificación de los impuestos como directos e indirectos bajo dos criterios distintos, a saber: i) el criterio de incidencia; y, ii) el criterio de manifestación de capacidad contributiva.⁴⁹

El primero, según Ortega, “afirma que los impuestos indirectos son aquellos que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado, de forma que quien los debe pagar es él directamente (ISR). Impuestos indirectos los que sí pueden trasladarse, (IVA)”.

Dentro del criterio de manifestación de capacidad contributiva, Ortega señala que “son impuestos directos aquellos que se establecen sobre el ingreso o el patrimonio de las personas, o sea, sobre manifestaciones evidentes de riqueza (ISR, predial, etc.)”.

Continúa señalando que “son indirectos los que se establecen sobre el consumo o transferencias, es decir, sobre manifestaciones presuntas de riqueza. Es el caso del IVA. Se trata de una presunción jurídica que no admite prueba en contrario”.

Recogiendo las definiciones anteriores, es posible precisar que los impuestos directos constituyen gravámenes determinados en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, manifestada

⁴⁹ Ortega Maldonado, Juan M., *op. cit.*, p. 207.

como una evidente capacidad económica, como consecuencia del nivel de generación de ingresos que ostenta, o bien, como consecuencia del nivel de riqueza acumulada que mantiene.

Por su parte, los impuestos indirectos constituyen gravámenes determinados en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, manifestada como una evidente capacidad económica, como consecuencia del nivel de gastos relacionados con su consumo.

II.4.2. La Exención y el Subsidio

La exención, según la define Emilio Margáin Manautou, es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.⁵⁰

Esto es, las exenciones consisten en privilegios otorgados a determinados sujetos pasivos en la relación jurídico-tributaria, a través de normas tributarias, que permiten eliminar situaciones jurídicas gravables, en virtud de que no existe un hecho imponible o que el legislador pretende crear una excepción a la regla general de causación de que se trate.

Al respecto, afirma Arrijo Vizcaíno que “la exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se está exceptuando”.⁵¹

De lo anterior es posible desprender que la exención permite que los beneficiarios de la misma se encuentren exceptuados, tanto de la regla de causación prevista en el ordenamiento legal de que se trate, como de las cargas económicas que pudieran derivarse de los impuestos de que se trate.

Cabe mencionar que, en términos del artículo 28 de nuestra Carta Magna, quedan expresamente prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos, en los términos y condiciones que fijan las leyes.

Es decir, en la materia tributaria, el referido precepto constitucional establece la prohibición expresa dirigida al legislador para establecer exenciones de impuestos a través de las leyes que al efecto expida.

⁵⁰ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 313.

⁵¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pp. 626-627.

Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la exención es constitucional, cuando ésta se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas.⁵²

Lo anterior, según señala nuestro máximo tribunal, en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos.

En este sentido, de una interpretación al artículo 28 constitucional antes citado, es posible concluir que la prohibición contenida en dicho precepto constitucional, en lo referente a la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que la misma se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no así, cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas, en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos.

Ahora bien, sobre la particular resulta importante hacer una distinción entre la figura de la exención y la figura de los subsidios que, si bien, al igual que las exenciones, en determinados casos, buscan excluir a determinados sujetos de la regla de causación de los tributos de que se trate, en este segundo caso, conceden una eliminación parcial de la regla general de causación.

Esto es, con motivo de los subsidios, la norma jurídica exceptúa al sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria del pago de todo o parte de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos, pero no lo excluye en su totalidad de la regla de causación prevista en el ordenamiento legal de que se trate.

Ejemplo de estos últimos son los estímulos fiscales, respecto de los cuales, nuestros tribunales han señalado que constituyen subsidios económicos concedidos por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado.⁵³

II.5. Fines Extrafiscales

Como parte del análisis vertido en el contenido del presente trabajo, hemos partido de la base de que el objetivo principal de las contribuciones, y en particular de los impuestos, consiste en sufragar el gasto público, pues ello se desprende del propio artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

⁵² Tesis: Pleno 164, *Apéndice de 1995*, Séptima Época, t. I, 1995, p. 166.

⁵³ Tesis: V.4o. J/1, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1566.

Lo anterior es así, en virtud de que, como ha sido apuntado anteriormente, el Estado requiere de recursos para satisfacer las necesidades de financiamiento, derivadas de los costos y gastos asociados con las funciones públicas del mismo, los cuales tienen como propósito la satisfacción de las necesidades sociales.

No obstante, tal como lo señala Mariana Merino Collado, “la jurisprudencia nacional ha planteado la posibilidad de una finalidad diversa a la recaudatoria, a pesar de no contar con un precepto constitucional o legal que la establezca, dando lugar a lo que se llama la finalidad extrafiscal del tributo”.⁵⁴

Es decir, a través de la jurisprudencia, nuestros tribunales han planteado la posibilidad de llevar a cabo la creación de tributos o de otorgar exenciones o subsidios sobre los mismos, tomando como base para ello, una finalidad diversa de la fiscal, es decir, diversa de la finalidad consistente en sufragar el gasto público, a través de la recaudación.

Sobre el particular es importante mencionar que, tal como lo afirma Mariana Merino Collado, la posibilidad de crear tributos u otorgar exenciones o subsidios en materia tributaria, no cuenta con un sustento constitucional o legal.

En este sentido, el objeto del presente apartado consiste en realizar un análisis de las características principales de los tributos cuyo fin persigue objetivos de carácter extrafiscal, atendiendo a su finalidad en comparación de los tributos cuya finalidad consiste en la de financiar el gasto público, utilizando como medio de la recaudación.

II.5.1. Finalidad de los Impuestos

Como ya fue mencionado, tomando como sustento el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es posible afirmar que, en principio, las contribuciones tienen como finalidad permitir que el Estado se allegue de recursos para satisfacer las necesidades financieras relacionados con la gestión pública.

En efecto, la gestión pública requiere de inversión por parte del Estado para financiar los servicios indispensables para el correcto funcionamiento de la sociedad, tales como la defensa nacional, el transporte, la educación, la salud básica y la gestión económica del Estado en general.

De ello que los gobernados del Estado son los sujetos directamente beneficiados de las actividades relacionadas con la gestión pública, por lo que resulta lógico que exista una relación de interdependencia entre gobernante y gobernado con el fin de que estos últimos participen en el gasto público.

⁵⁴ Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, p. 67.

Esto es, en virtud de que las actividades relacionadas con la gestión pública benefician de manera directa a la sociedad, la cual no puede prescindir de los servicios que derivan de dicha gestión, el Estado, con el sustento legal provisto por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, genera una relación de interdependencia económico-coactiva con los gobernados, de carácter jurídico-tributaria, para sufragar dichos gastos.

Es por ello que las personas físicas y morales mexicanas se encuentran obligadas a sacrificar parte de sus ingresos o de su riqueza acumulada, para que éstos sean transferidos a favor del Estado, y consecuentemente, que sean destinados para sufragar el gasto público.

No obstante, en la actualidad el Estado ha utilizado la figura de las contribuciones como una medida para lograr objetivos que no guardan una relación con los fines recaudatorios del mismo, sino que van encaminados a la consecución de otros objetivos constitucionales, fungiendo como instrumentos de política social, financiera y económica.

En efecto, tal como afirma Borrero Moro, “ha cambiado la concepción del tributo, pasando de ser exclusivamente un instrumento de recaudación a ser considerado, además, como un instrumento de intervención”.⁵⁵

Bajo este supuesto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto al fin extrafiscal, señalado que la existencia de éste, no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.⁵⁶

Es decir, a criterio de nuestro máximo tribunal, los fines extrafiscales en los tributos deberán cumplir con los principios constitucionales en materia tributaria para efectos de que los mismos se encuentren justificados y sean plenamente válidos.

Adicionalmente, señala que los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un determinado precepto.

A este respecto, Gabriela Ríos Granados señala que “la utilización del instrumento extrafiscal en el derecho financiero se mira como un derecho promocional e incentivador, en cuanto tiene la característica de la repartición de recursos disponibles para influir en las condiciones de la vida en sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de los individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos. (...) la función extrafiscal de los

⁵⁵ Borrero Moro, Cristóbal, “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. (Comentario a la S.T.C. 186/1993, de 7 de junio)”, en *Revista de Hacienda Local*, vol. XXV, núm. 75, septiembre-diciembre, 1995.

⁵⁶ Tesis: P. CIV/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 15.

tributos no aparece reconocida en nuestra constitución, sin embargo, la función extrafiscal de las contribuciones está insertada en la política económica y social manifestada en nuestra Carta Magna”.⁵⁷

Dicho en otras palabras, la extrafiscalidad, entendido como derecho promocional e incentivador, es un instrumento utilizado en el ámbito tributario, con el propósito específico de influir en las condiciones de vida de los individuos que conforman a la sociedad, así como para estimular, incentivar y promover conductas deseadas por parte de los individuos y grupos sociales considerados como ventajosos.

Dicho instrumento del derecho tributario no encuentra fundamento en el marco legal constitucional, ni en ningún otro ordenamiento jurídico en México, sin embargo, su existencia se desprende y fundamenta con base en los principios de política económica y social contenidas en la propia Constitución.

Con base en lo anterior es posible afirmar que, si bien la función extrafiscal no se encuentra reconocida en nuestra legislación, al perseguir objetivos relacionados con la política financiera, económica y social manifestada en la Constitución, a criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es válido crearla y aplicarla en el ámbito del derecho fiscal mexicano.

II.5.2. Constitucionalidad de la Extrafiscalidad

Como ya fue mencionado, mediante jurisprudencia nuestros tribunales han considerado que las contribuciones, además del propósito recaudatorio, pueden servir accesoriamente como instrumentos de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales de los tributos.⁵⁸

Esto es, nuestros tribunales reconocen la posibilidad de crear tributos que persigan fines distintos de los recaudatorios, en la medida en que éstas sean accesorias al propósito recaudatorio y que no violen los principios tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Cabe destacar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que ineludiblemente el órgano legislativo deberá justificar los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, salvo en aquellos casos excepcionales en los que advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.⁵⁹

⁵⁷ Citado por Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, p. 90.

⁵⁸ Tesis: P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 52.

⁵⁹ Tesis: 1a./J. 28/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 79.

Considerando lo anteriormente expuesto, según afirma Mariana Merino Collado, la posibilidad de establecer tributos con fines extrafiscales acordes a la Constitución Federal, dependerá de tres elementos: i) la accesoriedad de los fines extrafiscales respecto de la finalidad recaudatoria del tributo; ii) el respeto a los principios tributarios constitucionales; y, iii) el establecimiento expreso de las finalidades extrafiscales en las iniciativas, dictámenes, exposición de motivos o en la propia ley.⁶⁰

De lo anterior que, para que los tributos con fines extrafiscales puedan ser considerados constitucionalmente válidos, es necesario que éstos cumplan con el requisito de ser accesorios a los fines fiscales, respetar los principios tributarios en materia constitucional, y estar expresamente justificados por el órgano legislativo que los expida.

Sobre el particular es importante señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo.⁶¹

No obstante, según lo señala nuestro máximo tribunal, lo anterior no implica que las referidas normas escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.

El análisis a que hace referencia la Suprema Corte en la referida tesis es el denominado “juicio de proporcionalidad”, entendido como una medida de control de constitucionalidad, cuyo propósito consiste en evaluar el tratamiento desigual derivado de una medida establecida por los poderes públicos, como es el caso del otorgamiento de un estímulo fiscal para la consecución de una finalidad extrafiscal.

Tal como afirma Mariana Merino Collado, “el control de proporcionalidad se introduce como evaluación de la constitucionalidad de una medida establecida por los poderes públicos que limita o restringe derechos fundamentales, a fin de determinar si esta es idónea, necesaria y proporcional al fin que persigue, de manera que si no es así se considerará una medida arbitraria y contraria al derecho fundamental.”⁶²

⁶⁰ Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, p. 90.

⁶¹ Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, agosto de 2016, p. 9.

⁶² Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, p. 141.

Sobre el particular es importante mencionar que nuestro máximo tribunal se ha pronunciado en relación al procedimiento que debe seguirse con el fin de llevar a cabo el referido “juicio de proporcionalidad”, mediante la tesis jurisprudencial identificada bajo el rubro “*IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL*”.⁶³

De la citada tesis se desprende que para efectos de analizar si la distinción realizada entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada, es condición necesaria determinar si la medida cumple con lo siguiente:

- a) Que sea idónea. Es decir, definir si la medida establecida por los poderes públicos es la ideal para la consecución de los objetivos perseguidos por virtud de la misma.

Tratándose de medidas con fines extrafiscales, la medida restrictiva del derecho del contribuyente a recibir un trato equitativo, debe ser apta para lograr la finalidad perseguida, no se podrán adoptar medidas que no sean aptas para conseguir los fines extrafiscales, de lo contrario se considerarán arbitrarias e inconstitucionales.

- b) Que sea racional. Esto es, definir si resulta indispensable la intervención del poder público para cumplir el objetivo, por no existir un instrumento más moderado para alcanzar el mismo, debiendo confrontarse diversos medios igualmente idóneos y llegar a la conclusión de que se ha elegido la medida menos gravosa.

En materia tributaria, el legislador deberá escoger la medida que restrinja en menor medida los principios de proporcionalidad y equidad, por considerar que no existe una medida tributaria más moderada.

- c) Que sea proporcional en estricto sentido. Este análisis supone que cuando dos preceptos jurídicos colisionen, debe prevalecer aquel precepto del cual puedan derivarse más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios.

En materia de fines extrafiscales en los tributos, lo anterior implica realizar un análisis de la magnitud de la lesión a los principios de proporcionalidad y equidad, realizando una comparación con la finalidad extrafiscal perseguida y determinar si la limitación es razonable en relación con el fin perseguido.⁶⁴

⁶³ Tesis: 1a./J. 55/2006, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

⁶⁴ Merino Collado, Mariana, *op. cit.*, pp. 142-146.

Finalmente, según afirma Mariana Merino Collado, previo a valorar los tres aspectos del “control de proporcionalidad”, resulta necesario “constatar si hay un motivo para la restricción que se va a analizar”, lo que implica que previo a realizar el análisis de dichos aspectos “debe verificarse como primer paso si existe un fin constitucionalmente legítimo que justifica esta restricción”⁶⁵.

En este sentido, resulta de particular importancia para el análisis vertido en el presente, realizar un estudio profundo encaminado a definir si el estímulo fiscal sobre el cual versa el presente trabajo, cumple con cada uno de los criterios que el control de proporcionalidad señalado en los párrafos que anteceden y, por ende, si el otorgamiento del citado estímulo fiscal constituye una medida arbitraria y contraria al derecho fundamental.

⁶⁵ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p. 179.

Capítulo III. Análisis de la Sentencia

Considerando el análisis doctrinario vertido en el Capítulo II del presente trabajo, el objeto del Capítulo III que será desarrollado a continuación, consiste en realizar un análisis de la sentencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio origen a la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.), con el propósito de identificar la razonabilidad de los argumentos vertidos en la ejecutoria respectiva.

Al respecto, a través del análisis vertido a lo largo del presente Capítulo se pretende definir si el estímulo fiscal otorgado a través del 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 26 de diciembre de 2013, mismo que entró en vigor a partir del 1º de enero de 2014, otorga un trato desigual entre los particulares y, en caso afirmativo, si dicha medida constituye una violación del principio general de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

Particularmente, el propósito del análisis vertido en el presente Capítulo III consiste en definir si la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para efectos de emitir la tesis jurisprudencial anteriormente citada, utilizó un adecuado control de constitucionalidad al evaluar el trato desigual que, en su caso, derive del citado estímulo fiscal.

III.1. Análisis de la Jurisprudencia

Con fecha 1º de septiembre de 2017 fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, considerada de aplicación obligatoria a partir del lunes 4 de septiembre de 2017, la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.) en materia constitucional, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro *“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”*.

En la tesis jurisprudencial de referencia, nuestro máximo tribunal sostiene que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”.

Al respecto, sostiene que los referidos gastos fiscales son originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.

De ello que estima que el estímulo fiscal de referencia no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, en virtud de que no afecta directamente a sus elementos esenciales, ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

Considerando lo anterior, concluye que al referido estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre el particular, considero que la conclusión alcanzada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es acertada y consistente con los pronunciamientos que ha realizado en el pasado, en relación con beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, en el sentido de que tales beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal, contenidos en el precepto constitucional antes mencionado.

Lo anterior, en virtud de que el otorgamiento de tales beneficios no obedece a razones de esa índole, en tanto que no representan ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino que son empleados de manera tal, que el Estado renuncia al cobro de la obligación a cargo del contribuyente, respecto de los impuestos que correspondan.

No obstante, tal como fue analizado en el Capítulo II del presente trabajo, al delimitar a las personas que pueden contar con el beneficio derivado del citado estímulo fiscal, excluyendo a determinado grupo de personas de la posibilidad de llevar a cabo su aplicación, resulta necesario realizar un análisis para evaluar el tratamiento inequitativo resultante del otorgamiento de dicho beneficio, desde la perspectiva del principio general de igualdad.

Esto es, con objeto de definir si el beneficio otorgado resulta violatorio de los preceptos constitucionales, nuestro máximo tribunal debió realizar un extenso análisis de constitucionalidad, encaminado a desentrañar si el trato desigual que se desprende del citado estímulo fiscal resulta violatorio del principio de igualdad, consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante la realización del denominado “juicio de proporcionalidad”.

En este sentido, para efectos de resolver el juicio de amparo que dio lugar a la emisión de la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.) anteriormente aludida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió llevar a cabo un control de constitucionalidad que le permitiera:

- a) Determinar si la finalidad perseguida con motivo de la emisión del estímulo fiscal de referencia es objetiva y constitucionalmente válida;
- b) Analizar la racionalidad detrás de la emisión del citado estímulo fiscal; y,

- c) Valorar la proporcionalidad de la medida implementada con motivo de la emisión del referido estímulo fiscal.

Considerando lo anterior, para efectos del presente trabajo, se llevó a cabo un análisis de la ejecutoria publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación bajo el número de registro 27321, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el propósito de identificar el proceso de valoración realizado por nuestro máximo tribunal, para efectos de definir si llevó a cabo de manera adecuada un control de constitucionalidad que evalúe el trato desigual inherente al estímulo fiscal objeto del presente trabajo.

III.2. Análisis de la Ejecutoria

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el párrafo 69 de la referida ejecutoria, reconoce que las normas que establecen estímulos fiscales no escapan al control de constitucionalidad, señalando que la delimitación de quienes puedan contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, debe analizarse desde el ámbito correspondiente al principio de igualdad.

En los párrafos siguientes nuestro máximo tribunal señala que, analizar una norma a la luz del principio de igualdad, implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional, lo cual es consistente con el criterio analizado en el Capítulo II del presente trabajo.

Asimismo, señala que el estímulo fiscal impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en virtud de que éste no afecta directamente a sus elementos esenciales, ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

De ahí concluye que, dado que la implementación del estímulo fiscal implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado, soportado por razones de política económica en términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, justificado en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, el citado estímulo fiscal no se rige por los principios de justicia fiscal consagrados en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Con base en lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece como infundado el argumento de la promovente, en el sentido de que el estímulo fiscal de referencia establece un trato diferenciado injustificado, pues a su criterio, su expedición obedece a objetivos extrafiscales que atienden a razones de política económica legítimos y constitucionalmente válidos, de manera que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Adicionalmente, en los párrafos 78 a 82 de la referida ejecutoria, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se enfocó en analizar los motivos extrafiscales que impulsaron al legislador a introducir el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014.

Destacó que el referido régimen atiende a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial que cuenten con una capacidad administrativa limitada.

De igual manera, realizó un análisis de las consideraciones contenidas en el estímulo fiscal de referencia, con el propósito de desentrañar el objetivo del decreto que le dio origen, mismo que, a su criterio, se encuentra alineado con los fines perseguidos por el legislador al incluir el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, en cual tiene como antecedente directo, y que por tanto viene a sustituir, el anterior Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Por otra parte, en el párrafo 83 de la ejecutoria objeto del presente análisis, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal citó los razonamientos contenidos en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio de 2014, tendientes a justificar la inclusión del citado régimen en atención a políticas administrativas consistentes en alcanzar un incremento de la productividad, a fin de mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada, la cual se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

Con base en el referido análisis, nuestro máximo tribunal concluyó que el legislador propuso la inclusión del Régimen de Incorporación Fiscal al texto normativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario.

Lo anterior, mediante el otorgamiento de facilidades a las personas físicas que realicen actividades empresariales, para que inicien con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, bajo un esquema que les permita acatarlas fácilmente y con ello crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad.

Finalmente, en el párrafo 87 de la citada ejecutoria la Primera Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación señala que los motivos que se expresaron para establecer el citado estímulo son de carácter económico, por lo que su emisión obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos relevantes para la creación de empresas en la formalidad y que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario.

Lo anterior, según señala nuestro máximo tribunal, no produce únicamente un beneficio económico, sino que produce beneficios de carácter social que, según señala, descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.

Considerando todo lo anterior, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal concluye que la norma que establece el estímulo fiscal reclamado, no vulnera el principio de igualdad jurídica.

Ahora bien, en los párrafos 89 a 93 de la ejecutoria bajo análisis, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala los argumentos que a su consideración justifica que el legislador pueda crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, de manera que se otorgue un trato desigual.

Lo anterior, según afirma nuestro máximo tribunal, siempre que tales medidas no sean caprichosas o arbitrarias y se encuentren debidamente sustentadas en bases objetivas, ya sea de índole económica, financiera, social o extrafiscal, que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

Señala que el legislador, al establecer un trato desigual con la introducción del estímulo fiscal, atendió a las características particulares de los contribuyentes a quienes va dirigido el estímulo, y que evidencian la existencia de dos distintas categorías de contribuyentes, diferenciadas según su capacidad económica y administrativa, lo que explica el tratamiento fiscal desigual otorgado por la ley.

Así, considera que al establecer un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar bajo el Régimen de Incorporación Fiscal introducido en el texto normativo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades entre contribuyentes.

Lo anterior, pues, según afirma nuestro máximo tribunal, ello atiende precisamente al carácter de pequeños contribuyentes de los beneficiarios del referido estímulo fiscal, en congruencia con el principio de igualdad jurídica, de modo que, en la especie, considera que hay justificación para el trato desigual que les otorga.

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

Lo anterior es justificado por nuestro máximo tribunal, tomando como base los criterios de política económica 2014, diseñados con el objeto de fijar los lineamientos y bases de acción para cumplir con los postulados y ejes del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, mismo que establece lo siguiente:

“... 4.3.6. Introducir la formalidad

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

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

Ahora bien, en los párrafos 95 a 97 de la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nuestro máximo tribunal expone diversos argumentos adicionales tendientes a concluir que se considera que no existe violación al principio de igualdad jurídica en el caso que nos ocupa, en virtud de que el estímulo fiscal referido impone cargas más sencillas a las personas físicas que tributen de conformidad con el Régimen de Incorporación Fiscal introducido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014.

Asimismo, argumenta que el otorgamiento del referido estímulo fiscal no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, toda vez que el beneficio tributario no se traduce en la exención del pago de dicho tributo, sino que únicamente resulta en una mecánica de tributación distinta, al otorgar la opción de no trasladar al adquirente de los bienes o al receptor de los servicios, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.

Según señala nuestro máximo tribunal, ello no exime al contribuyente de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, sino que se traduce en una carga para el mismo, al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el 100% del impuesto que deba pagar, lo que no genera una exención del pago de la contribución.

Por lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirma su criterio en el sentido de que no existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado, que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecen.

Ahora bien, en mi opinión, la resolución emitida por la aludida Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se encuentra debidamente sustentada por lo que respecta a la demostración de que la implementación del estímulo fiscal de referencia no resulta violatorio al principio general de igualdad jurídica previsto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En concordancia con el criterio sostenido por nuestro máximo tribunal, coincido en el sentido de que los gastos fiscales originados por la extinción y disminución del impuesto al valor agregado de conformidad con el referido estímulo fiscal, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada una determinada época, no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, pues considero en concordancia con la postura de la aludida Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que tales gastos fiscales no afectan directamente a los elementos esenciales, ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera el pago del impuesto al valor agregado.

De ello que coincido con la conclusión de nuestro máximo tribunal en el sentido de que al estímulo fiscal objeto del presente análisis, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto es, en mi opinión, la conclusión alcanzada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es acertada y consistente con los pronunciamientos que ha realizado en el pasado, en relación con beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, en el sentido de que tales beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal, contenidos en el precepto constitucional antes aludido.

Lo anterior, en virtud de que el otorgamiento de tales beneficios no obedece a razones de esa índole, en tanto que no representan ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino que se emplean para renunciar al cobro de la obligación a cargo del contribuyente, originada por el método de causación de los impuestos que correspondan.

No obstante, tal como fue analizado en el Capítulo II del presente trabajo, al delimitar a las personas que pueden contar con el beneficio derivado del citado estímulo fiscal, excluyendo a determinado grupo de personas de la posibilidad de su aplicación, resulta necesario llevar a cabo un análisis tendiente a evaluar el tratamiento inequitativo naturalmente resultante del otorgamiento de dicho beneficio, desde la perspectiva del principio de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

Esto es, con objeto de definir si el beneficio otorgado resulta constitucional, nuestro máximo tribunal debió realizar un control de constitucionalidad, tendiente a evaluar si dicho beneficio es acorde al principio constitucional de igualdad general, para lo cual resulta necesario:

- a) Determinar si la finalidad perseguida con motivo de la emisión del estímulo fiscal de referencia es objetiva y constitucionalmente válida;
- b) Analizar la racionalidad detrás de la emisión del citado estímulo fiscal; y,
- c) Valorar la proporcionalidad de la medida.

A este respecto, considerando el análisis vertido en los párrafos antes mencionados, contenidos en la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio origen a la emisión de la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.), en mi opinión, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal no sustentó debidamente el análisis relativo a acreditar que el otorgamiento del referido estímulo fiscal, no resulta violatorio del principio general de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna.

Lo anterior, en virtud de que, del análisis efectuado por nuestro máximo tribunal, no se desprende que dicha autoridad hubiera plasmado los argumentos tendientes a determinar si la finalidad perseguida con motivo de la emisión del estímulo fiscal de referencia es objetiva y constitucionalmente válida, a demostrar la racionalidad detrás de la emisión del citado estímulo fiscal, ni a demostrar de manera adecuada y exhaustiva la proporcionalidad de la medida.

Es decir, del análisis realizado a la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no es posible desprender que nuestro máximo tribunal haya demostrado que la medida implementada por el legislador, a través del estímulo fiscal que nos atañe, no fue implementada atendiendo a una decisión arbitraria o caprichosa por parte del mismo, generando una situación de desigualdad que no encuentre justificación, distinta de los fines extrafiscales que persigue.

Considerando lo anterior, en el presente documento se pretende realizar un análisis detallado de cada uno de los citados elementos, con el fin de determinar si el estímulo fiscal de referencia resulta violatorio del principio general de igualdad que se desprende de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

III.3. Juicio de Proporcionalidad

Como ha sido concluido a lo largo del presente trabajo, al estímulo fiscal bajo análisis no le resultan aplicables los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, en virtud de que los beneficios ahí otorgados, no inciden en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

Sin embargo, tomando en consideración que el estímulo fiscal de referencia deriva naturalmente en un trato desigual entre una pluralidad de sujetos, con el propósito de lograr objetivos extrafiscales, los cuales introducen elementos ajenos a la riqueza de los destinatarios de la norma, para definir la carga tributaria, resulta

necesario realizar un análisis tendiente a demostrar la constitucionalidad de la medida contenida en el citado estímulo fiscal, que justifique dicho trato desigual.

III.3.1. Objetividad y validez constitucional

Primeramente, resulta necesario determinar si la finalidad perseguida por el estímulo fiscal de referencia es objetiva y constitucionalmente válida. Para tales efectos, resulta necesario atender al apartado de “*Considerando*” contenido en el texto del decreto que dio origen al estímulo fiscal que nos atañe, para efectos de conocer las razones expuestas para la emisión del mismo.

Del citado apartado se desprende que para efectos del otorgamiento del estímulo fiscal de referencia, se consideró lo siguiente:

- a. Que la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía.
- b. Que la complejidad en el pago de impuestos resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas, por lo cual, en la reforma hacendaria para 2014, se introdujo el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial.
- c. Que, no obstante que en la justificación anterior se hace referencia a las empresas más pequeñas, dentro de las cuales podríamos encuadrar tanto a personas física como morales, el legislador no hace extensivo el citado beneficio en favor de éstas últimas.

Ahora bien, en virtud de que, del apartado de “*Considerando*” contenido en el decreto de referencia se desprende que el estímulo fiscal tiene como antecedente directo el Régimen de Incorporación Fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, resulta necesario atender a la exposición de motivos del ordenamiento en cuestión, con el propósito de identificar las razones expuestas por el legislador, que justifican la introducción de dicho régimen.

Con base en la exposición de motivos de referencia, es posible afirmar que las razones que dieron origen a la creación del Régimen de Incorporación Fiscal anteriormente aludido son, en términos generales, las siguientes:

- a. Alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en la que participen todos los sectores de la población, en virtud de que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana.

- b. Elevar el potencial de crecimiento económico, pues ello representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada.
- c. Combatir el fenómeno de la informalidad, estableciendo facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos a los negocios de menor escala, para incentivar su inmediata incorporación a la formalidad en la esfera tributaria.

Tal como se desprende de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, la intención del legislador al introducir el Régimen de Incorporación Fiscal consiste en promover el desarrollo social e impulsar el crecimiento económico, combatiendo la informalidad, al establecer facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos a los negocios de menor escala.

En este sentido, es posible concluir que, de una interpretación sistemática de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las finalidades perseguidas por el legislador mediante la creación del citado Régimen de Incorporación Fiscal resultan válidas constitucionalmente, al promover el desarrollo social e impulsar el crecimiento económico, mediante el combate a la informalidad en la esfera tributaria.

Ahora bien, considerando que el estímulo fiscal tiene como antecedente directo el Régimen de Incorporación Fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en tanto que los fines perseguidos con la implementación del estímulo siguen la suerte del mencionado régimen, por lo que respecta al combate a la informalidad en la esfera tributaria, es posible afirmar que los fines perseguidos a través del citado estímulo resultan igualmente válidos constitucionalmente.

Derivado de todo lo anterior, es posible concluir que la medida introducida por el legislador a través del estímulo fiscal de referencia, cumple con las siguientes características:

- a. Es objetiva, pues el desarrollo social y el crecimiento económico del país constituyen finalidades del interés público en México.
- b. Es constitucionalmente válida, en virtud de que se busca promover el desarrollo social e impulsar el crecimiento económico del país.

De esta manera, queda por satisfecho el primer criterio establecido por nuestro máximo tribunal para llevar a cabo el control de constitucionalidad de una norma o una medida introducida por el legislador, tendiente a evaluar si una o la otra, es acorde al principio general de igualdad, pues queda demostrado que el citado estímulo fiscal no fue creado de manera arbitraria o caprichosa.

III.3.2. Racionalidad de la medida implementada

Siguiendo los criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para evaluar la constitucionalidad de una determinada medida, al amparo del principio general de igualdad, resulta necesario analizar la racionalidad detrás de la emisión de la norma o la medida introducida por el legislador.

En este sentido, debemos identificar las razones por las cuales el estímulo fiscal de referencia contribuye a lograr las finalidades que motivaron su emisión (es decir, la necesidad de la misma), así como las razones por las cuales se considera que tal medida resulta menos gravosa para los contribuyentes, en comparación con otras medidas que pudieran haber sido implementadas por el legislador (es decir, la idoneidad de la medida).

Para tales efectos, resulta necesario atender nuevamente a las razones que motivaron la emisión del estímulo fiscal de referencia, con el propósito de identificar si, derivado de la implementación del mismo, efectivamente se lograría contribuir a la consecución de los fines perseguidos y si, a pesar de tener otras posibilidades, el legislador eligió otorgar el beneficio en comento, por las ventajas que implicaba frente a otras opciones.

Como ya fue mencionado, con base en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, es posible afirmar que las razones que dieron origen a la creación del Régimen de Incorporación Fiscal, que funge como antecedente directo del estímulo fiscal que nos ocupa, son, en términos generales, las siguientes:

- a. Alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en la que participen todos los sectores de la población, en virtud de que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana.
- b. Elevar el potencial de crecimiento económico, pues ello representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada.
- c. Combatir el fenómeno de la informalidad estableciendo facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos a los negocios de menor escala, para incentivar su inmediata incorporación a la formalidad en la esfera tributaria.

Como se desprende de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, la intención del legislador al crear el Régimen de Incorporación Fiscal, consiste en combatir la informalidad al establecer facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos a los negocios de menor escala.

En este sentido, es posible afirmar que el estímulo fiscal de referencia efectivamente constituye un instrumento razonable para conseguir el objetivo o la finalidad consistente en combatir la informalidad, en virtud de que las facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos y las exenciones en el pago de los mismos, otorgada a negocios de menor escala, ciertamente constituyen incentivos para su incorporación a la formalidad en la esfera tributaria.

Adicionalmente, de la referida exposición de motivos se desprende que otro de los fines perseguidos consiste en impulsar el crecimiento económico del país, con el fin de mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada, el cual ciertamente es logrado mediante la renuncia a la percepción de contribuciones por parte del Estado, para efectos de permitir una dispensa o un subsidio en el pago del impuesto al valor agregado, a través del estímulo fiscal de referencia.

Sobre el particular, resulta importante mencionar que el legislador contaba con distintas alternativas para la consecución de los fines perseguidos, tales como programas de fomento, deducciones aceleradas, entre otros, que, si bien no fueron mencionados como alternativas en la justificación para la emisión del estímulo fiscal de referencia, ciertamente no constituyen medidas más o menos adecuadas o racionales para alcanzar los fines perseguidos a través de dicho estímulo.

Considerando lo anteriormente expuesto, es posible afirmar que el citado estímulo fiscal constituye una medida necesaria para la consecución de los fines perseguidos con su implementación, en virtud de que ésta guarda una relación directa con tales fines y resulta adecuada y racional para tales efectos.

Sin embargo, es importante mencionar que, a través del estímulo fiscal de referencia, al establecer que aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales podrán beneficiarse del mismo, en la medida en que no realicen el traslado del impuesto al valor agregado a las personas que adquieran los bienes o que reciban los servicios, los sujetos beneficiados de la norma se encuentran en posibilidad de ofrecer sus productos o servicios a un precio menor que aquellas personas morales que sean considerados competencia directa de los mismos, y cuyos ingresos anuales sean menores a dos millones de pesos.

Lo anterior implica que el beneficio establecido a través del estímulo fiscal de referencia resulta gravoso para determinado sector de contribuyentes que, si bien se encuentra representado por personas morales, tal condición no incide en su capacidad contributiva y administrativa, atendiendo a que tales contribuyentes perciben ingresos anuales que no exceden de dos millones de pesos.

En este sentido, si bien la medida implementada por el legislador a través del citado estímulo fiscal cumple con la finalidad de combatir la informalidad en la esfera tributaria, por lo que respecta a personas físicas que realicen actividades

empresariales, ello resulta gravoso para otro sector de contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones, en lo referente la capacidad contributiva y administrativa.

En efecto, al tener la posibilidad, los sujetos beneficiados por el estímulo fiscal, de ofrecer los bienes que enajenan o los servicios que prestan a un precio inferior al ofrecido por las personas morales, que representen su competencia directa y cuyos ingresos anuales sean inferiores a dos millones de pesos, la citada medida tendría como consecuencia una disminución de la competitividad de estos últimos en el mercado.

Ello se traduce en que el estímulo fiscal no cumple con la característica de ser una medida idónea, pues, si bien resulta beneficiosa para los intereses de las personas físicas que realicen actividades empresariales, a quienes les es aplicable el estímulo, de manera colateral se podría ver afectada la competitividad de las personas morales que, al percibir ingresos anuales inferiores a dos millones de pesos, ostentan una capacidad contributiva y administrativa similar o idéntica que las personas físicas beneficiadas del estímulo, al encontrarse obligadas a realizar el traslado del impuesto al valor agregado, respecto de los mismos bienes o servicios que enajenen o presten, respectivamente.

Cabe mencionar que el citado fenómeno surge con motivo de la naturaleza de impuesto indirecto inherente al impuesto al valor agregado, pues al tratarse de una contribución que grava la riqueza, manifestada en función del consumo de los contribuyentes, es el consumidor final quien debe asumir la carga tributaria como consecuencia del traslado de dicho impuesto, de manera que, el estímulo fiscal, al establecer la obligación de no trasladar el impuesto respectivo, para efectos de llevar a cabo el acreditamiento del mismo, de manera indirecta, exime del pago de dicha contribución al consumidor final de los bienes o servicios.

Finalmente, es importante mencionar que, ni la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2014, en la sección referente a la introducción del Régimen de Incorporación Fiscal, ni la justificación establecida por el ejecutivo en el decreto que originó el otorgamiento del estímulo fiscal que nos ocupa, muestra convicción alguna por parte del legislador para hacer extensivo el beneficio otorgado a través del mismo en favor de las personas morales.

Con base en los argumentos vertidos a lo largo del presente apartado, es posible concluir que, si bien el estímulo fiscal de referencia constituye una medida necesaria para la consecución de los fines que la motivan, ésta no representa una medida idónea para la consecución de tales fines, pues ésta podría afectar, de manera injustificada, la competitividad de cierto sector de personas, lo cual resulta contrario al objetivo perseguido, consistente en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en la que participen todos los sectores de la población, de manera tal que sea posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana.

Lo anterior, en virtud de que, al establecer como requisito que no se realice el traslado de impuesto al valor agregado a quien adquiere los bienes, o bien, a quienes reciban los servicios, dicha medida podría ser gravosa para las personas morales que se encuentran en igualdad de condiciones, por lo que respecta a su capacidad contributiva y administrativa, cuyos ingresos anuales sean inferiores a dos millones de pesos, y que sean consideradas competencia directa de quienes se encuentra beneficiados por el estímulo fiscal, en virtud de que dicha medida podría restarles competitividad en el mercado, al no tener la misma elasticidad en el precio de los bienes o servicios que ofrecen.

De esta manera, en mi opinión, no queda por satisfecho el segundo criterio establecido por nuestro máximo tribunal para llevar a cabo el control de constitucionalidad de una medida introducida por el legislador, tendiente a evaluar si es acorde al principio general de igualdad, pues queda demostrado que, si bien el citado estímulo fiscal puede ser considerado como una medida necesaria para la consecución de los fines perseguidos por el legislador, ésta no constituye una medida idónea para tales efectos.

III.3.3. Proporcionalidad de la medida

Siguiendo los criterios establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para evaluar la constitucionalidad de una determinada medida, al amparo del principio general de igualdad, resulta necesario definir si la medida impuesta por el legislador cumple con el requisito de proporcionalidad en estricto sentido, de manera que su implementación no constituya la realización de actos que pudieran ser considerados como injustificadamente desproporcionales.

Esto es, resulta necesario definir si la distinción creada por el legislador se ubica dentro del abanico de alternativas proporcionales, de manera que ésta no derive en la afectación innecesaria o desmedida de otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, tomando en consideración la situación de hecho, la finalidad perseguida y los bienes y derechos afectados por la misma.

Al respecto, de una interpretación sistemática de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es posible desprender que nuestra Carta Magna establece la obligación del Estado a proveer con las circunstancias necesarias para alentar y promover la competitividad entre los gobernados, así como de fomentar el desarrollo económico de los mismos y de la nación, evitando que exista inequidad social.

De igual manera, como ha sido analizado a lo largo del presente trabajo, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé la posibilidad de establecer subsidios para fomentar el desarrollo de áreas prioritarias para el país, en la medida en que tales subsidios sean de carácter general, temporal y que no afecten sustancialmente las finanzas del país, atendiendo de manera exclusiva a razones económicas, sociales, culturales o de urgencia.

De ello que es posible afirmar que nuestra Carta Magna prevé la posibilidad de implementar subsidios, los cuales pueden ser implementados en la forma de estímulos fiscales, motivados o justificados por la consecución de fines u objetivos primordiales para el país, protegidos expresamente por la propia Constitución, sin embargo, tales subsidios deben guardar una relación de conexidad con las causas que lo motivaron.

Para tales efectos, resulta indispensable corroborar que la implementación del referido estímulo fiscal sea proporcional en estricto sentido, lo que se traduce en que la medida no puede ser desproporcional, a grado tal que afecte de manera innecesaria o desmedida otros derechos protegidos expresamente por nuestra Carta Magna, tales como la competitividad entre los particulares.

Ahora bien, es importante destacar que, como fue concluido en el apartado que antecede, el beneficio implementado a través del estímulo fiscal bajo análisis deriva en una desigualdad entre contribuyentes personas físicas y contribuyentes personas morales, en virtud de que a los segundos no les resulta aplicable el beneficio referido, no obstante que se encuentren en situaciones similares o idénticas, en cuanto a su capacidad contributiva y administrativa se refiere.

Sobre el particular es importante destacar que el derecho fundamental a la igualdad consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe interpretarse en el sentido de que deba existir una igualdad absoluta entre los particulares, en virtud de que, como fue apuntado anteriormente, conforme a la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, en la ley, por la ley y ante la ley, pudieran existir casos en los que hacer distinciones entre los destinatarios de las normas está prohibido, mientras que en otros casos estará permitido.

Estos últimos casos surgen con motivo de diversas situaciones que, por su naturaleza, requieren de un trato diferenciado, por lo que el legislador podrá crear medidas que establezcan tratamientos distintos entre sectores de personas, debiendo estar sustentados en criterios razonables y objetivos, sin que por ninguna circunstancia medie el capricho o la voluntad del legislador.

En el caso del estímulo fiscal que nos ocupa, el beneficio contenido en el mismo fue otorgado tomando en consideración para tales efectos, la capacidad contributiva y administrativa de los beneficiarios de la medida, en función de los ingresos anuales obtenidos en el ejercicio inmediato anterior.

No obstante lo anterior, en el propio estímulo fiscal se delimita al sector de contribuyentes que podrán beneficiarse del mismo, al señalar que éste le resulta aplicable exclusivamente a las personas físicas con actividades empresariales que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014.

En este sentido, si bien para el campo de aplicación del referido estímulo fiscal, se estableció como parámetro la percepción de ingresos anuales inferiores a dos millones de pesos, lo cual sería congruente con el propósito de beneficiar a los contribuyentes que tengan una menor capacidad contributiva y administrativa, la citada medida podría dar lugar a la creación discriminatoria de un sector de particulares, al no hacer extensivo dicho beneficio a las personas morales, que se encuentren en idénticas o similares condiciones que los beneficiarios del referido estímulo.

Lo anterior evidencia que la medida implementada a través del estímulo de referencia no resulta del todo objetiva y razonable, en virtud de que, si bien no le resulta aplicable a personas físicas que realicen actividades empresariales por las cuales tengan una mayor capacidad contributiva y administrativa, lo cierto es que dicho beneficio tampoco le resulta aplicable a las personas morales que tienen una menor capacidad contributiva y administrativa, al igual que aquellas personas físicas beneficiadas por el citado estímulo fiscal.

De lo anterior que, en el caso bajo análisis, si bien el decreto a través del cual se otorga el referido estímulo fiscal delimita la aplicación del beneficio a los contribuyentes que cuenten con una menor capacidad contributiva y administrativa en función de un límite de ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, equivalente a dos millones de pesos, dicho beneficio no se hace extensivo a las personas morales que se encuentren en igualdad de condiciones, por el simple hecho de calificar como tales.

Lo anterior, máxime que la finalidad perseguida con la implementación del referido estímulo fiscal consiste en promover el desarrollo económico de la nación y, como consecuencia de ello, de los particulares, lo cual únicamente se logra de manera parcial, en virtud de que las personas morales que se encuentran en igualdad de circunstancias económicas que los beneficiados de dicha medida, no pueden acceder a los beneficios contenidos en el estímulo fiscal que nos ocupa.

Con base en los argumentos vertidos a lo largo del presente apartado, es posible argumentar que la limitante que excluye de la aplicación de los beneficios otorgados a través del estímulo fiscal de referencia, consistente en la obtención de ingresos inferiores a dos millones de pesos, no fue fijada por el legislador de manera caprichosa ni arbitraria.

Lo anterior es así, en virtud de que dicha limitante fue establecida por el legislador, tomando en consideración diversos factores, como son los siguientes:

- a. Que los sujetos que perciben menores ingresos tienen menores incentivos para llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, lo cual puede traducirse en que busquen mantenerse en la informalidad dentro de la esfera tributaria.

- b. Que los beneficios tributarios para el Estado se verían materializados en el mediano y largo plazo, bajo el entendido de que se lograría ampliar la base de contribuyentes y que éstos abandonarían el régimen preferente, una vez que sus negocios alcancen un nivel de madurez adecuado.
- c. Que extender el beneficio provisto por el estímulo a aquellas personas cuyos ingresos superen los dos millones de pesos no estaría justificado, en virtud de que su capacidad contributiva y administrativa no sería considerada menor.

Sin embargo, en mi opinión, no existe una razón que justifique el hecho de que el decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia se encuentre limitado en su aplicación exclusivamente para las personas físicas que realicen actividades empresariales, y que no se haga extensivo dicho beneficio a las personas morales que ostenten una similar o idéntica capacidad contributiva o administrativa que aquellos sujetos beneficiados por el mismo.

Incluso, lejos de justificar el hecho de que el estímulo fiscal de referencia no se haga extensivo para las personas morales, lo cual no es realizado por nuestro máximo tribunal, hacer extensivo el beneficio a las personas morales que se encuentren en idénticas o similares condiciones que los beneficiados del estímulo fiscal, podría justificarse considerando, para tales efectos, las siguientes razones:

- a. Que al hacer extensivo el beneficio a las personas morales de menor capacidad contributiva se abre la posibilidad para que una pluralidad de individuos pueda asociarse a través de una persona moral, con objeto de lograr un mayor desarrollo económico.
- b. Que ello otorgaría mayor seguridad económica a las personas físicas, al introducir un vehículo intermedio que permita proteger su patrimonio ante eventualidades de naturaleza jurídica o de mercado.
- c. Que ello le permitiría a una pluralidad de individuos acceder a mejores condiciones de financiamiento destinado a la inversión y consecuente crecimiento económico.

Con base en los argumentos anteriores, es posible concluir que la limitante que excluye de la aplicación de los beneficios otorgados a través del estímulo fiscal de referencia, consistente en descalificar automáticamente a las personas morales, no obstante que se encuentren en condiciones similares o idénticas que los beneficiados de dicha medida, en lo referente a su capacidad contributiva y administrativa, pudiera ser interpretada como una limitante fijada por el legislador de manera arbitraria o caprichosa.

Finalmente, es importante mencionar que, aunque pudieran existir casos en los que los causantes del impuesto al valor agregado rebasen el límite de dos millones de pesos por cantidades mínimas y, en consecuencia, que queden automáticamente descalificados para beneficiarse del referido estímulo fiscal, ello no derivaría en considerar la medida como arbitraria o caprichosa.

Lo anterior es así, en virtud de que la referida limitante fue establecida por el legislador tomando en consideración los elementos anteriormente expuestos que justifican la razón para establecer la misma, con los cuales se pretende abarcar a la mayor cantidad de sujetos que reúnan la característica de contar con una menor capacidad contributiva y administrativa.

En resumen, considero que la limitante contenida en el referido estímulo, consistente en la obtención de ingresos anuales inferiores a dos millones de pesos por parte de los beneficiados de la misma, no constituye una medida caprichosa o arbitraria, en virtud de que el legislador razonó que las personas que ostenten una mayor capacidad contributiva y administrativa, no ameritan un incentivo especial para la consecución de los fines perseguidos a través del referido estímulo.

Sin embargo, resulta cuestionable concluir que la limitante referente a que el beneficio previsto por el estímulo fiscal le resulte aplicable de manera exclusiva a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que tributen de conformidad con el Régimen de Incorporación Fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, sin hacer extensivo dicho beneficio a las personas morales que cuenten con una capacidad contributiva y administrativa idéntica o similar a la de los beneficiados por el estímulo y que, en principio, sí ameritan un incentivo especial para la consecución de los fines perseguidos a través del referido estímulo.

De esta manera, en mi opinión, no queda por satisfecho el tercer criterio establecido por nuestro máximo tribunal para llevar a cabo el control de constitucionalidad de una medida introducida por el legislador, tendiente a evaluar si es acorde al principio general de igualdad, pues queda demostrado que, si bien la limitante de dos millones de pesos prevista en el estímulo fiscal de referencia no constituye una medida arbitraria o caprichosa, la limitante en la aplicación a las personas morales no encuentra justificación alguna, por lo que tal limitante sí constituye una medida arbitraria o caprichosa por parte del legislador.

En atención a las consideraciones antes expuestas, resulta cuestionable la conclusión alcanzada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la sentencia que dio origen a la tesis jurisprudencial bajo análisis, en el sentido de que el beneficio otorgado por el estímulo fiscal de referencia no constituye una violación al principio general de igualdad, pues, como ha sido expuesto, dicho beneficio otorga un trato disímil que no se encuentra debidamente justificado por el legislador.

III.3.4. Consideraciones finales

Tal como se desprende de los párrafos 105 a 106 de la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio origen a la emisión de la tesis jurisprudencial que nos atañe, la promovente impugnó como segundo concepto de violación, que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan bajo el Régimen de Incorporación Fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

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

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó por infundados los argumentos señalados por la promovente, referentes al segundo concepto de violación.

Ello, según se desprende de los párrafos 107 y 108 de la referida ejecutoria, pues a criterio de nuestro máximo tribunal, el estímulo fiscal contenido en el decreto de referencia, no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa, responden a fines extrafiscales, lo que se deriva de la exposición de motivos que dio origen al nuevo Régimen de Incorporación Fiscal.

Adicionalmente, según lo señala nuestro máximo tribunal en el párrafo 109 de la referida ejecutoria, se destaca que la libertad de configuración para legislar en materia fiscal, debe entenderse en el sentido de que concede espacio para diversas políticas tributarias, lo cual es así, porque no se encuentran previamente establecidas en nuestra Carta Magna las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales.

Así, con base en los argumentos esgrimidos por nuestro máximo tribunal al tenor de los párrafos que anteceden, éste concluye que el Estado se encuentra facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, que una de las tareas en la regulación económica que ejerce el legislador, consiste en diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en estos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional.

Sobre el particular, en mi opinión, nuevamente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación omitió realizar un control de constitucionalidad adecuado que justifique las razones que fundan y motivan el trato inequitativo que deriva de la implementación del estímulo fiscal de referencia, limitándose a señalar que los argumentos esgrimidos respecto del primer concepto de violación impugnado por la promovente, resultan igualmente aplicables al caso particular.

En este sentido, considero que resulta cuestionable la conclusión alcanzada por nuestro máximo tribunal, en el sentido de que el estímulo fiscal contenido en el decreto de referencia no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, justificando que los elementos objetivos sobre los que descansa, responden a fines extrafiscales, lo que se deriva de la exposición de motivos que dio origen al nuevo Régimen de Incorporación Fiscal introducido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2014.

Lo anterior, en virtud de que, como fue mencionado en el análisis vertido en el apartado anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió realizar un adecuado control de constitucionalidad que justifique el trato desigual naturalmente derivado de la implementación del estímulo fiscal objeto del presente análisis y, particularmente, considerando el criterio referente a que la medida no debe vulnerar la proporcionalidad en estricto sentido.

Esto es, para llevar a cabo un adecuado control de constitucionalidad, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal debió llevar a cabo un análisis tendiente a demostrar que la medida implementada con motivo de la emisión del estímulo fiscal de referencia, entre otros criterios que debieron ser analizados, no lesionaba los principios de proporcionalidad y equidad, así como los demás principios constitucionales, de manera innecesaria o desmedida, lo cual, con base en la citada ejecutoria, no ocurre en el caso particular.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis vertido a lo largo del presente trabajo, considero que al estímulo fiscal otorgado a través del 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 26 de diciembre de 2013, mismo que entró en vigor a partir del 1° de enero de 2014, no le resultan aplicables los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, en virtud de que los beneficios ahí otorgados, no inciden en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, en concordancia con el criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.).

Sin embargo, considero que la conclusión alcanzada por nuestro máximo tribunal a través de la ejecutoria de la cual deriva la tesis jurisprudencial referida en el párrafo que antecede, referente a que el trato desigual inherente al citado beneficio no vulnera el principio general de igualdad, es incorrecta y se encuentra indebidamente justificada, por las razones siguientes:

1. Tal como se desprende de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio de 2014, la intención del legislador al introducir el Régimen de Incorporación Fiscal consiste en promover el desarrollo social e impulsar el crecimiento económico, combatiendo la informalidad al establecer facilidades en el cumplimiento del pago de impuestos a los negocios de menor escala.

De una interpretación sistemática de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es posible afirmar que las finalidades perseguidas por el legislador mediante la creación del citado Régimen de Incorporación Fiscal, resultan válidas constitucionalmente, al promover el desarrollo social e impulsar el crecimiento económico, mediante el combate a la informalidad en la esfera tributaria.

Así, considerando que el estímulo fiscal tiene como antecedente directo el Régimen de Incorporación Fiscal antes aludido, en tanto que los fines perseguidos con la implementación del estímulo siguen la suerte del mencionado régimen, por lo que respecta al combate a la informalidad en la esfera tributaria, es posible afirmar que los fines perseguidos a través del citado estímulo resultan igualmente válidos desde el punto de vista constitucional.

De lo anterior, considero que la medida introducida por el legislador a través del estímulo fiscal de referencia cumple con las características de ser objetiva y constitucionalmente válida y, en consecuencia, no puede

ser considerada como una medida arbitraria o caprichosa, en lo referente a dicho criterio.

2. Si bien el estímulo fiscal de referencia constituye una medida necesaria para la consecución de los fines que la motivan, ésta no representa una medida idónea para la consecución de tales fines, pues podría afectar, de manera injustificada, la competitividad de cierto sector de personas, lo cual resulta contrario al objetivo perseguido, consistente en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en la que participen todos los sectores de la población, de manera tal que sea posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana.

Lo anterior, en virtud de que, al establecer como requisito que no se realice el traslado de impuesto al valor agregado a quien adquiere los bienes, o bien, a quienes reciban los servicios, dicha medida podría ser gravosa para las personas morales que se encuentran en igualdad de condiciones, por lo que respecta a su capacidad contributiva y administrativa, cuyos ingresos anuales sean inferiores a dos millones de pesos, y que sean consideradas competencia directa de quienes se encuentran beneficiados por el estímulo fiscal, en virtud de que dicha medida podría restarles competitividad en el mercado, al no tener la misma elasticidad en el precio de los bienes o servicios que ofrecen.

De esta manera, considero que la medida introducida por el legislador a través del estímulo fiscal de referencia cumple con la característica de ser una medida necesaria, pero no así una medida idónea para conseguir los fines perseguidos por el legislador y, en consecuencia, podría ser considerada como una medida arbitraria o caprichosa, en lo referente a dicho criterio.

3. Considero que la limitante contenida en el referido estímulo, consistente en la obtención de ingresos anuales inferiores a dos millones de pesos por parte de los beneficiados de la misma, no constituye una medida caprichosa o arbitraria, en virtud de que el legislador razonó que las personas que ostenten una mayor capacidad contributiva y administrativa no ameritan un incentivo especial para la consecución de los fines perseguidos a través del referido estímulo.

Sin embargo, resulta cuestionable concluir que la limitante referente a que el beneficio previsto por el estímulo fiscal le resulte aplicable de manera exclusiva a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que tributen de conformidad con el Régimen de Incorporación Fiscal antes aludido, y no así a las personas morales que cuenten con una capacidad contributiva y administrativa idéntica o similar a la de los beneficiados por el estímulo y que, en principio, sí ameritan un incentivo especial para la consecución de los fines perseguidos a través del referido estímulo.

De esta manera, considero que la medida introducida por el legislador a través del estímulo fiscal de referencia no cumple con la característica de ser proporcional en estricto sentido y, en consecuencia, podría ser considerada como una medida arbitraria o caprichosa, en lo referente a dicho criterio.

En atención a las consideraciones antes expuestas, resulta cuestionable la conclusión alcanzada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la sentencia que dio origen a la tesis jurisprudencial bajo análisis, en el sentido de que el beneficio otorgado por el estímulo fiscal de referencia no constituye una violación al principio general de igualdad, pues como ha sido expuesto, dicho beneficio otorga un trato disímil que no se encuentra debidamente justificado por el legislador y que, en consecuencia, podría ser calificada como una medida arbitraria o caprichosa por parte del mismo.

Finalmente, es importante mencionar que, en las sentencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ésta no ha realizado un adecuado control de constitucionalidad con el propósito de justificar el trato desigual inherente al estímulo fiscal, lo cual resulta desafortunado, pues lejos de explicar los motivos por los cuales la medida establecida en el decreto que nos ocupa es acorde con los principios constitucionales, se ha limitado a señalar que, al no incidir en los elementos esenciales del tributo, dicha medida no debe atender a los principios de justicia fiscal consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, considero que el control de constitucionalidad referido en el presente trabajo debería ser utilizado por nuestros tribunales para efectos de resolver controversias que deriven en un trato desigual, inherente a la naturaleza del beneficio de que se trate, con objeto de identificar si la medida introducida por el legislador es razonable y constitucionalmente válida, o bien, si se está en presencia de una medida arbitraria o caprichosa y, en consecuencia, violatoria de los derechos fundamentales consagrados en nuestra Carta Magna.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Alcalá, Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, 1a. ed., Oxford, México, 2010.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, 22a. ed., 2014.
- Borrero Moro, Cristóbal, “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada. (Comentario a la S.T.C. 186/1993, de 7 de junio)”, en Revista de Hacienda Local, vol. XXV, núm. 75, septiembre-diciembre, 1995.
- Coronado, Mariano, Elementos de Derecho Constitucional, citado por Andrés Serra Rojas.
- Fraga Mouret, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 48a. ed., 2017.
- García Máñez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, 65a. ed., 2017.
- Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, 22a. ed., 2014.
- Merino Collado, Mariana, Fines Extrafiscales sus Límites Constitucionales, Editorial Porrúa, 1a. ed., México, 2011.
- Ortega Maldonado, Juan M., Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 2a. ed., México, 2018.
- Moreno Padilla, Javier, El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario, en la obra Principios Tributarios Constitucionales, TFF, México, 1989.
- Ribera Pérez Campos, José, Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, marzo de 1970.
- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 1a. ed., Segundo Curso. Porrúa, México, 2013.
- Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6a. ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974.
- Smith, Adam, Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O., México, 1978.
- Varios, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo V. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2013, p. 42.

Sentencias y Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.

Amparo en revisión 765/2015; Amparo en revisión 776/2015; Amparo en revisión 1028/2015; Amparo en revisión 1031/2015; Amparo en revisión 1096/2015; y, Amparo en revisión 761/2015.

Tesis: VI.2o. 188 A., Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. XV, enero de 1995, p. 298.

Tesis: I. 3o. A. J/25, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. VII, enero de 1991, p. 87.

Tesis: 2a. XIX/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 375.

Tesis: VI.1o.P. J/26, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XV, marzo de 2002, p. 1225.

Tesis: P. VIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 6.

Tesis: 2a. XIX/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 375.

Tesis: 1a. IX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 552.

Tesis: 1a./J 46/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

Tesis: P./J. 109/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Tesis: P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35.

Tesis: TCC, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. XI, enero de 1993, p. 263.

Tesis: Pleno 164, Apéndice de 1995, Séptima Época, t. I, 1995, p. 166.

Tesis: V.4o. J/1, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1566.

Tesis: P. CIV/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 15.

Tesis: P./J. 18/91, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 52.

Tesis: 1a./J. 28/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 79.

Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, agosto de 2016, p. 9.

Tesis: 1a./J. 55/2006, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 75.