



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo
acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**Análisis de los estímulos fiscales desde la perspectiva del principio del test
de proporcionalidad jurídica**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Marco Arturo Hickman Gutiérrez

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

*A MIS PADRES,
POR SUS SABIOS CONSEJOS
Y AMOR INCONDICIONAL*

*A MI HIJA,
POR SER FUENTE
DE INSPIRACIÓN
EN ESTE VIAJE DE VIDA*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.....	3
1.1. Actividad financiera del Estado.....	3
1.2. Concepto de potestad tributaria.....	7
1.3. Definición de potestad tributaria.....	8
1.4. Fundamentos de la potestad tributaria.....	10
1.5. Elementos y límites de la potestad tributaria.....	11
1.6. Diferencia entre potestad y competencia tributarias.....	12
1.7. Ejercicio de la potestad tributaria.....	15
CAPÍTULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	21
2.1. Principio de Generalidad.....	23
2.2. Principio de Obligatoriedad.....	25
2.3. Principio de Vinculación con el gasto público.....	27
2.4. Principio de Proporcionalidad.....	29
2.5. Principio de Equidad.....	31
2.6. Diferencias entre los principios de proporcionalidad y equidad.....	33
2.7. Principio de Legalidad.....	35
2.8. Principio de Seguridad Jurídica.....	37
CAPITULO III. ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA.....	41
3.1. Análisis de la SCJN en la resolución del caso.....	41
3.2. Tributación en materia de derechos humanos.....	52
3.3. Análisis del Test de proporcionalidad jurídica.....	56
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA.....	64

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se analizará los efectos que tienen los estímulos fiscales desde la perspectiva del principio de proporcionalidad jurídica cumpliendo los requisitos que el mismo exige en función del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, mismo que fue impugnado por diversas quejas personas morales, respecto del artículo séptimo transitorio, fracción I, que compila diversos beneficios fiscales y que establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

Dichas ejecutorias dieron lugar al establecimiento de la jurisprudencia por reiteración de criterios número 69/2017 de la décima época y aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del veintitrés de agosto de dos mil diecisiete.

Dicho estímulo fiscal fue otorgado por el Ejecutivo Federal a los contribuyentes que opten por la aplicación del Régimen de Incorporación Fiscal regulada hoy por la Sección II del Capítulo II del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que en 2014 vino a sustituir al Régimen de Pequeños contribuyentes y a ser una probable opción a muchos quienes contribuyeron en el Régimen Intermedio.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2014 es trascendente porque en su texto se establece la regulación del Régimen de Incorporación Fiscal como un sistema tributario opcional para los antiguos obligados por el Régimen de Pequeños Contribuyentes o de Intermedios.

En tal sentido como establece el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el régimen de incorporación fiscal es un sistema tributario especial y opcional para las personas físicas, cuya finalidad principal por parte del Estado es ir incorporando de alguna manera a los contribuyentes que están en la informalidad para así incrementar el padrón de contribuyentes.

Así mismo en la Resolución Miscelánea Fiscal dada a conocer el 24 de diciembre de 2013 se establece un conjunto de facilidades para que los contribuyentes que optan su cambio de régimen de pequeño o intermedio al de incorporación cumplan con las formalidades derivadas de la propia incorporación.

En dicha miscelánea, además de regularse las declaraciones globales y al público en general que deben emitir los contribuyentes “que migran”, también se establecen las complejas reglas de funcionamiento del Sistema de Registro Fiscal.

Conforme a esa disposición tributaria puede aplicar los beneficios del Sistema de Registro Fiscal cualquier persona física del sistema tributario mexicano, con las limitantes que el mismo establece.

Por ello es preciso señalar que esta regla miscelánea fija el conjunto de simplificaciones administrativas en materia de requisitos formales y dirigidas a los contribuyentes para que se les facilite sus trámites administrativos en este régimen de incorporación fiscal.

El 26 de diciembre de 2013 se publicó el decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa sujeto a análisis en el presente trabajo. La importancia de este decreto es sustantiva y afecta directamente el cálculo del impuesto en materia de IVA y del IEPS, al fijar una serie de regulaciones que podría suponer beneficios económicos dados los estímulos que la misma otorga a los contribuyentes que opten por cumplir con sus obligaciones mediante este nuevo sistema tributario.

En el presente trabajo se exponen esencialmente la interpretación, aplicación y efectos económicos de los beneficios otorgados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Decreto del 26 de diciembre los obligados fiscales que opten por tributar conforme a dicho Régimen de Incorporación Fiscal a efecto de acceder a los estímulos que en materia de cálculo y pago del impuesto al valor agregado se beneficien dichos contribuyentes, siempre y cuando dichos estímulos fiscales se haya apegado a las medidas del test de proporcionalidad jurídica.

Para una mayor comprensión del tema sujeto a análisis se dividió el presente trabajo en tres capítulos; en el capítulo primero se aborda el tema de la actividad financiera del Estado así como la facultad potestativa tributaria del ente público como único facultado para imponer a los gobernados las contribuciones, estímulos, subsidios y exenciones de manera unilateral; en un segundo capítulo se explican detalladamente los principios constitucionales en materia tributaria para dejar en claro que los mismos no son vulnerados ni trasgreden a los quejosos por los amparos promovidos en virtud de que nuestro máximo órgano jurisdiccional estudia los conceptos de violación a la luz del principio de igualdad jurídica, contemplado como uno de los requisitos que exige el test de proporcionalidad jurídica, y no así del principio de equidad tributaria; en un tercer y último capítulo se analiza el decreto emitido por el ejecutivo federal que contiene los beneficios fiscales (estímulos) a través de un análisis de test de proporcionalidad jurídica o de ponderación a efecto de dilucidar que el principio de igualdad jurídica es constitucionalmente válido para otorgar a los contribuyentes que se adhieran u opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal los beneficios fiscales que dicho Decreto estipula.

CAPÍTULO I

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

Para poder abordar el tema sujeto a análisis es conveniente que analicemos el concepto de potestad tributaria, para ello, es necesario en primer término puntualizar lo que es la actividad financiera del Estado.

1.1. ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Del concepto político de soberanía deriva la noción del poder financiero del Estado, referido directamente como precisa Yebra, a la actividad financiera del Estado en su conjunto: “Precisamente es razón a su contenido y con relación a su amplitud por lo que -según la posición doctrinal que se profese- se habla de poder financiero, poder fiscal, poder tributario, poder de imposición, potestad tributaria, potestad impositiva, etc.”¹

La soberanía financiera es una de las expresiones de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y tiene varias facetas: la relativa al ingreso, la de la deuda pública, (evidentemente la actividad financiera abarca ingreso, patrimonio y gasto, pero según otras concepciones, habría una distinción entre ingreso y deuda pública, aun cuando también se podría incluir a la deuda pública en el rubro de ingreso), la de la administración del patrimonio y la del gasto. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder tributario se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.

El estado requiere de elementos materiales, humanos y financieros que le permitan allegarse de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines. Para impartir justicia, debe arrendar o construir edificios donde funcionen los tribunales y aportar a los jueces los elementos esenciales para que puedan funcionar, como luz, electricidad, papel etc. Para seguridad pública debe pagar sueldos a policías, dotarlos de equipo, construir centros penitenciarios, etc. Para impartir educación, debe contratar y pagar maestros, construir escuelas, dotarlas de material didáctico, etc. Para seguridad nacional, debe pagar los sueldos a los soldados, dotarlos de equipos e instalaciones; para prestar servicios de salud pública, debe pagar a médicos y enfermeras, construir hospitales y equiparlos, además de las labores y costos inherentes de administración de todos estos servicios. En materia de comunicaciones y energéticos, debe construir puentes, presas, centrales generadoras de electricidad etc.

Sin embargo, como el Estado es un ente político, para que pueda realizar todas esas actividades, requiere de los recursos económicos que lo doten de

¹Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *“Poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros”*, Editoriales de Derecho Reunidas, Jaén, 1977.

elementos humanos, materiales y financieros, que le aporten la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines. Los medios para realizar sus actividades no surgen ni pueden surgir del propio Estado por generación espontánea², sino que se requiere de la mano del hombre para obtenerlas y destinarlas a los fines que desea.

Desde la antigüedad, el ser humano se ha percatado de la importancia de los asuntos de carácter económico, en especial en relación con la organización política que haya adoptado.³ El propio Santo Tomás de Aquino escribió que “el bien propio de cada una de las personas singulares no puede darse sin economía o sea, la recta disposición de la ciudad, ya que el bien de la parte no puede darse sin el bien de todo”⁴.

De esta manera, una vez que en cada Estado se determinan sus fines, los que deben estar acordes tanto con su comunidad, como con la forma de Estado y de Gobierno que la misma adoptó, las actividades que lleva a cabo el gobierno, deben tender directamente hacia la consecución de esos fines, lo que en la práctica necesariamente se traduce en un consumo de bienes y de servicios, tendiente a satisfacer el bienestar de la sociedad.⁵

Sin embargo, para realizar esas tareas requiere gastar y eso sólo lo podrá hacer si cuenta con recursos económicos,⁶ los cuales pueden provenir del propio patrimonio estatal, como cuando explota sus recursos naturales en forma exclusiva, por ejemplo el petróleo, o en forma concesionada, por ejemplo las minas, o cuando vende sus bienes muebles o inmuebles; de la explotación de empresas públicas; o de la realización de otras actividades productivas como la hotelería o la producción de satisfactores. También puede obtener ingresos a través de obtener créditos provenientes de su territorio, (deuda interna), o del exterior, (deuda externa).

En la mayoría de los países, la mayor parte de los ingresos son obtenidos no del manejo de los recursos del Estado, sino recurriendo al patrimonio de los particulares, a través de las contribuciones. Para imponerlas, lo debe hacer atendiendo a los principios que establece nuestra Carta Magna, de los cuáles los más importantes son los de legalidad tributaria, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, obligatoriedad y seguridad jurídica. Más adelante se analizarán dichos principios que se relacionan con la ejecutoria que dio como resultado la jurisprudencia sujeta a análisis en el presente trabajo, mismos que no son

²Salvat, Manuel, “*Los impuestos*”, Biblioteca Salvat de Grandes Temas, Salvat, México, 1973, p.31.

³Duverger, Maurice, “*Hacienda Pública*”, 2ª edición española, trad. Enrique Bagaría Perpiña, Bosch Barcelona, 1980, p. VI.

⁴Santo Tomás de Aquino, citado por González Uribe, Héctor, “*Hombre y Sociedad, el dilema de nuestro tiempo*”, Jus, México, 1979, p. 252.

⁵Godoy, Norberto J., “*Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales*”, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1992 PP. 19-20.

⁶Villegas, Héctor B., “*Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*”, Tomo único, 7ª ed., ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 12.

violatorios de derechos fundamentales en la expedición del decreto impugnado a la luz del principio del test de proporcionalidad jurídica.

De regreso a la actividad financiera del Estado, en todos estos casos, tanto cuando obtiene los ingresos, como cuando realiza las erogaciones necesarias para allegarse de los recursos que le permitan obtener la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines y cuando cuida y administra su patrimonio, está desarrollando la llamada actividad financiera del Estado. Como primera aproximación, hay quienes la identifican como la relacionada con los ingresos y gastos públicos.⁷

Para Morselli, las finanzas, en un sentido objetivo, se encuentran relacionadas directamente con el fin del sujeto que las promueve. En el caso, como se habla de sujetos de naturaleza pública, las finanzas se llaman públicas.⁸ Como dice Grizziotti, el sustantivo finanzas o finanza (del latín medieval *financia*) indica los diferentes medios necesarios para los gastos públicos y la consecución de los fines del Estado. Estos medios son, por lo general, pecuniarios, pero también pueden estar constituidos por bienes en especie y servicios personales. De esta manera, aporta su conocida definición "... el conjunto de los medios preordenados por el Estado para sus finanzas constituye la actividad financiera", aclarándonos que en los países de habla española, las finanzas se denominan más comúnmente "hacienda pública", o "hacienda", por lo que se habla de una "ciencia de la hacienda" en lugar de la "ciencia de las finanzas, significando lo mismo".⁹

Como podemos apreciar, esta actividad no constituye un fin en sí misma, ya que el Estado no se creó para obtener recursos, sino que es una actividad que le permita obtener los medios para poder actuar. Es decir, no es una actividad dirigida directamente a la satisfacción de las necesidades públicas, sino a la adquisición de los medios económicos que permitan obtener los recursos humanos, financieros y materiales necesarios para que el Estado realice sus funciones y con ello cumpla con sus fines.

Por otra parte, la naturaleza de esta actividad ha despertado controversias, respecto a si se trata de una actividad de carácter netamente económico (como *De Viti*) o si es de naturaleza política (como el propio Grizziotti).

Hay otra postura, la que nos parece más adecuada, que considera que la actividad financiera del Estado tiene naturaleza mixta, es decir, es tanto económica como política. Es económica, dado que es realizada en el ámbito económico, obteniendo recursos y utilizándolos para obtener los elementos

⁷Pérez Royo, Fernando, *"Derecho financiero y tributario parte general"*, 11ª ed., Civitas, Madrid, 2001 p.25.

⁸Morselli, Emanuele, *"Teoría Generale della Finanza Pubblica, Saggio Metodológico e Giuridico"*, CEDAM, Padua, 1935, p. 9. Traducción libre.

⁹Grizziotti, Benvenuto, *"Principios de ciencia de las finanzas"*, 6ª ed., italiana, trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 3.

materiales, humanos y financieros que requiere el Estado para cumplir con sus fines.¹⁰

Adicionalmente, como apunta Gangemi, no concluye con "... la adquisición de los medios necesarios por el ente público para lograr el cumplimiento de los fines de la comunidad, sino que comprende la conservación y el empleo de tales medios".¹¹

Por ello, tradicionalmente se le ha dividido en tres sub actividades o momentos: los ingresos públicos, que, como Villegas aclara: "... implica la decisión respecto de la forma de obtenerlos, así como también el análisis sobre cuáles serán las consecuencias de esta actividad sobre la economía general", el gasto público y la administración del patrimonio del Estado.¹²

Para fines de este trabajo, la parte de la actividad financiera del Estado que nos interesa es la de los ingresos tributarios, la cual se ocupa principalmente de dos aspectos: de obtener los recursos para financiar un desarrollo sustentable con justicia social, económica etc. Este primer momento de la actividad financiera, se puede utilizar, además de para obtener ingresos, para el cumplimiento de algún fin de interés público en forma directa, atendiendo a alguna finalidad de carácter extrafiscal, con lo cual se estaría cumpliendo directamente algún fin del Estado y que deriva precisamente del estímulo fiscal que contiene el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto impugnado que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014.

Un fin extrafiscal implica utilizar las contribuciones para alentar o desalentar algún propósito de interés general desviando o desincentivando el consumo de algún producto, como por ejemplo alcohol o tabaco, o incentivando el consumo, para apoyar alguna rama de la actividad económica.

Agrega Jarach que "...la característica instrumental no es exclusiva de la actividad financiera, también la actividad administrativa relacionada con los empleados y funcionarios públicos es una actividad instrumental, en cuanto sirve para proporcionar medios personales para satisfacer las finalidades públicas a las que funcionarios y empleados atenderán".¹³

Consideramos conveniente comentar que los fines extrafiscales de las contribuciones se crean con la finalidad de atender a un fin en específico que el Estado pretenda atender ya sea económico o social (no recaudatorio) sin embargo en la realidad ha habido fines perversos que se crean arbitrariamente y que no se

¹⁰Valdés Costa, Ramón, *"Instituciones de derecho tributario"*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 63-64.

¹¹Gangemi, Lello, *"Tratado de hacienda pública"*, Vol. 1, trad. Francisco Fernández Flores, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 9.

¹²Villegas, Hector B., *op. cit.*, p. 18.

¹³Jarach, Dino, *"Curso superior de derecho tributario"*, 2ª ed., tomo 1, Cima, Buenos Aires, 1969.

crean con un fin exclusivamente extrafiscal, de hecho muchos son creados de naturaleza mixta, que son aquellos que pretenden tanto fines fiscales (recaudatorio), como accesoriamente, fines extrafiscales, de ahí el análisis del decreto impugnado a la luz del test del principio de proporcionalidad jurídica que atiende a los requisitos que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha venido pronunciando en aras de no trasgredir derechos fundamentales que perjudiquen al contribuyente por “caprichos” del poder legislativo.

El Estado debe diseñar sus sistemas tributarios atendiendo a una serie de criterios (principios) de carácter tanto teórico como constitucional, lo que permitirá que el sistema tributario que se aplique sea el más adecuado. Adicionalmente, Maurice Laure advierte que para lograr equidad en la distribución de la carga tributaria entre individuos: “...más que por razonamientos económicos es preciso guiarse por los principios filosófico-políticos dominantes y por las reacciones psicológicas comunes”.¹⁴

Es decir, no solamente debemos analizar los aspectos económicos que intervienen en las grandes decisiones en materia tributaria, sino tomar en cuenta el contexto político, social, cultural en que ocurren.

Una vez analizada la actividad financiera del Estado, es conveniente ahora examinar la base jurídica para que el Estado establezca a los particulares la carga de contribuir al gasto público, es decir el Poder Tributario del Estado, para poder después determinar cómo y con qué límites se delega en la administración tributaria de cada nivel de gobierno su aplicación.

1.2. CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA

Antes de abordar el tema que nos ocupa, tenemos que puntualizar que cuando nos referimos a potestad hacemos mención a una forma del poder del Estado.

Como afirma Yebra, una parte, porción o zona más reducida de la potestad financiera lo constituye el poder tributario, que consiste en la facultad propia del Estado de establecer tributos. El poder financiero no comprende sólo esta posibilidad, sino también la de establecer los demás tipos de ingresos públicos (ingresos tributarios), a través de las contribuciones, así como la autorización del gasto realizado por el ente público”.¹⁵

La potestad tributaria es algo consustancial al Estado, pues le permite funcionar y desarrollarse adecuadamente. Para realizar sus actividades, el Estado tiene

¹⁴ Laure, Maurice, “*Tratado de política fiscal*”, trad. Manuel García-Margallo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960, p. 24.

¹⁵ Yebra Martul-Ortega, *op. cit.*, p. 2.

necesidad de obtener recursos humanos, financieros y materiales que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado.

El poder tributario no es reciente, ni ha sido exclusivo al Estado Moderno. Desde la antigüedad, los diversos gobiernos han exigido a sus residentes que les aporten recursos para poder sostener la función pública, los cuales, en épocas modernas, se hacen a título de contribución.

Comenta el maestro De la Garza que la palabra contribución tiene una connotación más democrática, ya que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo consuecapacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.¹⁶

En un principio, hubo países en los que se imponían gravámenes sólo a extranjeros o a vencidos o el Estado sufragaba sus gastos con el producto de la explotación de sus recursos como salinas o minas y de los botines obtenidos en batalla; pero esto cambió, y se llegó a la imposición como la concebimos en la actualidad.¹⁷

Sin embargo, para Giuliani Fonrouge, la expresión poder tributario, ha dado lugar a interpretaciones y terminología diversas, ejemplificando con que Berliri lo llama supremacía tributaria; Micheli, potestad impositiva; Cocivera, potestad tributaria; Bielsa poder fiscal; e Ingrosso, poder de imposición.¹⁸

1.3. DEFINICION DE POTESTAD TRIBUTARIA

Pérez de Ayala y González, consideran que la potestad tributaria es un término que todavía hoy presenta problemas terminológicos en torno a su precisión conceptual respecto de la “potestad-posición y la potestad-situación subjetiva, que viene a añadir un elemento adicional de discordia a la criticada duplicidad de planos (abstracto y concreto), aunque en ocasiones hacemos uso de forma indiscriminada de las expresiones poder y potestad, a nuestro juicio preferimos la utilización de esta última, en primer lugar, porque destaca el marcado carácter subjetivo del concepto en cuestión, frente a la potestad-posición

¹⁶De la Garza, Sergio Francisco, “*Derecho financiero mexicano*”, 10ª ed., Porrúa, México, 1981, p. 194.

¹⁷Vanoni, Ezio, “*Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*”, trad. Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pp.75-107 y 335-337.

¹⁸Giuliani Fonrouge, Carlos M., “*Derecho Financiero*”, vol. 1 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 268.

(los poderes públicos); en segundo término, porque de este modo plegamos nuestra terminología a la que es habitual dentro de la doctrina más autorizada.”¹⁹

Según Villegas, como el pueblo es titular de la soberanía y de ella emana el poder tributario: “...que significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía”.²⁰

Así, recibe el nombre de Poder Tributario, según De la Garza: “...la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.²¹ En otras palabras, la “... facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.²² Esta definición a nuestro parecer resume lo que es la Potestad Tributaria.

Coincidentes con lo anterior, pero precisando la facultad y agregando la nota esencial para su ejercicio, J. M. Martín y Rodríguez Usé consideran que el poder tributario puede ser definido: “...como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales”.²³

De esta forma, el poder tributario se expresa en la Constitución como facultad para imponer contribuciones: “...lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria”.²⁴

Coincidente con todas estas concepciones, podemos afirmar que el poder tributario se puede definir como la facultad que tiene el Estado, para establecer o fijar contribuciones, excepciones a las mismas y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones, para, mediante la disposición y administración posterior del producto de las mismas, estar en condiciones de cumplir con las atribuciones y fines que le están encomendados.

¹⁹Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, *“Derecho tributario mexicano”*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 123.

²⁰Villegas, Héctor B. *op. cit.*, p. 193.

²¹De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 193

²²Quintana Valtirriera, Jesús y Rojas Yañez, Jorge, *“Derecho tributario mexicano”*, Trillas, México, 1988, p. 101.

²³Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *“Derecho tributario general*, 2ª ed. Actualizada, De Palma, Buenos Aires, 1995, p. 92.

²⁴Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Limus, 5ª ed., México, 2015 p. 37.

1.4. FUNDAMENTOS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

En gran parte de los textos académicos, se menciona que el fundamento de la imposición es la potestad tributaria. A ésta, a su vez, se le relaciona con la soberanía del estado. De esta forma, las contribuciones se consideran prestaciones que el Estado tiene facultad de exigir en virtud de su supremacía tributaria (que deriva de la facultad de imperio del Estado y de la cual, el poder tributario es precisamente una de sus manifestaciones).

De naturaleza política, este poder es inherente al de gobernar y es ese poder tributario el que establece la obligación jurídico-tributaria, ambas de base constitucional, porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia y fija límites al ejercicio de ese poder, a través de los principios constitucionales de los impuestos, que más adelante se abordarán en el presente trabajo.

Así, el poder tributario nace cuando el Estado hace uso de su soberanía, colocándose en una situación de superioridad respecto de los particulares. Por su parte, los doctrinarios alemanes y españoles fundamentan el poder tributario, es decir, el derecho del Estado de exigir contribuciones, en la soberanía.

Algunos autores consideran que la soberanía no es el fundamento del poder tributario, sino sólo el poder de imperio (como Bielsa). Adicionalmente, algunos autores, como Griziotti, consideran que además de que su origen radica en la soberanía, el fundamento del poder tributario lo son la equidad y la capacidad contributiva. Para ellos, el concepto de soberanía es esencialmente político, no jurídico, y la soberanía nunca se refleja en las actividades que el Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras; por lo que, dentro de su territorio el Estado no debe ni tiene por qué invocar su soberanía: le basta su poder de imperio, que ejerce mediante los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Por último, encontramos que la doctrina divide a la potestad tributaria en originaria y derivada. La primera es cuando es establecida por la Constitución y la segunda, cuando se delega por el órgano titular de la potestad originaria. En México, nuestra Constitución no autoriza al Legislativo a delegar sus potestades en otros órganos mediante la expedición de leyes ordinarias, salvo casos expresos como los del 29 y 131 segundo párrafo de la Constitución, ya que sólo es el pueblo mismo, a través de sus representantes, el que puede limitarse sus derechos e imponerse sus obligaciones.

1.5. ELEMENTOS Y LIMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para Giuliani Fonrouge, a quien ha seguido gran parte de la doctrina, los elementos esenciales de la potestad tributaria son que es abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable. La abstracción (en su acepción contraria a lo concreto) significa que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.

El elemento permanente proviene del hecho que el poder tributario es connatural al Estado, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En tanto subsista el Estado, indefectiblemente habrá poder de gravar. No puede desaparecer este poder por prescripción o caducidad (lo que podría prescribir o caducar es la posibilidad de hacer efectivas obligaciones surgidas por efecto del ejercicio de la competencia tributaria). Lo irrenunciable implica que el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir.

Así, lo indelegable está íntimamente vinculado al anterior y reconoce el mismo fundamento, e implica que el Estado no puede transferir a un tercero de forma transitoria ni permanente el poder de imperio.

Refuerza y completa esta posición, el pensamiento de Giannini, para quien la potestad que hemos venido analizando, constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello su misma extensión por lo que, teóricamente, no tiene límite ni condición en cuanto a su contenido por lo que el legislador puede, a su arbitrio, elegir la clase de gravamen y su cuantía o modificar la relación impositiva, ya que sus límites son de carácter económico y político como la capacidad contributiva y la estructura económica de la nación.

De esta forma, encontramos tres aspectos fundamentales: se trata de una facultad para exigir contribuciones; la ejerce el Estado dentro de los límites que le establece la Constitución; y se manifiesta o ejerce a través de la expedición de normas jurídicas. Este poder no sólo comprende el establecimiento de las contribuciones, sino también de sus excepciones (estímulos fiscales y subsidios); de obligaciones de control; y de infracciones y delitos y sus sanciones.

Asimismo, se debe agregar a esta noción que es consenso que deben existir límites que guíen la acción del legislador, la que repercute en el Estado mismo y en los ciudadanos.

Además, la propia naturaleza de la ley tributaria establece varios conceptos que evidentemente limitan el poder tributario. En primer lugar, el límite espacial, ya que la potestad tributaria sólo se puede ejercitar en el territorio de cada Estado.

Es por ello que el propio Giannini habla de que el legislador debe tomar en cuenta tanto los criterios que le fije la política tributaria, como la forma de organizar

los impuestos que le muestre la técnica tributaria.²⁵ Asimismo, se deben atender los principios constitucionales que consagren las leyes fundamentales de cada país, estos principios como el de legalidad tributaria, el de proporcionalidad, el de equidad, el de destino al gasto público, primordialmente, se encuentran contenidos en los artículos 31 fracción IV y 74 fracción IV, en relación con el 73 fracción VII.

De igual manera, existen una serie de principios teóricos a los que debe obedecer, para lograr un sistema impositivo que obedezca a los fines nacionales y tienda a lograr nuestro proyecto nacional. Estos límites los encontramos en la Constitución de cada país y de hecho, existe una naciente rama del derecho encargada de estudiarlos (derivada tanto del derecho tributario, como del derecho constitucional), llamada derecho constitucional tributario, definido como el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado.

Adicionalmente, se tiene que atender a aspectos sociales y culturales del país en que se vive, los cuales deben ser ineludibles, por cuestión de oportunidad, para el legislador.

1.6. DIFERENCIA ENTRE POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS

Hay que distinguir entre potestad tributaria y lo que se ha denominado competencia tributaria: la primera, como hemos mencionado, se ejerce cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones (hipótesis normativas) que, en caso de producirse en la realidad, hacen que nazca la obligación de pagar contribuciones, de lo cual en nuestro país, como vimos y conforme al sistema de división de poderes, se encarga de forma exclusiva el Poder Legislativo, el que expide las leyes (tanto especiales de cada contribución, como el Código Fiscal, la Ley Aduanera y la Ley de Ingresos).

La competencia tributaria, por su parte, se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley tributaria como generadores de los créditos fiscales. Este concepto de competencia tributaria aplicado al derecho tributario, no se debe confundir con el concepto procesal de competencia (territorial o por materia), que es una de las llamadas modalidades que deben cumplir las autoridades en los actos administrativos de conformidad con el artículo 16 constitucional.

²⁵Giannini, Achille Donato, *"Instituciones de Derecho Tributario"*, traducción por Fernando Vicente Arche y Jaime García Ontiveros, Editorial de Derecho Financiero, 1957, 604 pp.

Sin embargo, el concepto de competencia tributaria es muy amplio y complementario con el de potestad tributaria, por lo que es necesario que lo analicemos con detalle.

No hay que confundir el poder tributario, que otorga al Estado el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.²⁶

J. M. Martín y Rodríguez Usé coinciden también en que el poder tributario no debe ser confundido ni identificado con la competencia tributaria, ya que aquel es "...una expresión del poder de imperio del Estado, manifestado por medio de normas legales, en tanto que esta última sólo representa la facultad de percibir el crédito tributario".²⁷

La competencia tributaria corresponde al Poder Ejecutivo, el cual, a través de la administración tributaria, debe no sólo recibir el pago, sino cuando se trata de sistemas como el nuestro de autodeterminación de los gravámenes, comprobar, utilizando los medios de revisión que le otorga la ley y cumpliendo con las formalidades que la misma le establece, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se haya realizado de conformidad con la ley y, en caso contrario, determinar el monto del adeudo y asegurar su pago.²⁸

Por otra parte y en relación con su titularidad, de lo expuesto se puede fácilmente distinguir entre la facultad para establecer contribuciones, denominada potestad tributaria, del derecho a recaudar las contribuciones, cuando el sujeto pasivo ha realizado un hecho generador de un crédito fiscal, llamada competencia tributaria. Lo más común es que correspondan a órganos distintos. Dicho en forma distinta, quien tiene la potestad no tiene la competencia tributaria.

Sin embargo, es necesario hacer una precisión doctrinaria: el poder tributario como tal se atribuye originariamente a un titular (federación, entidades federativas o municipios.) y cada uno de esos titulares ejerce ese poder o la competencia, a través del órgano correspondiente, es decir, el poder tributario, a través del poder legislativo o las legislaturas de cada entidad federativa, y la competencia tributaria, a través del servicio de administración tributaria en el ámbito federal y las tesorerías o secretarías de finanzas en el ámbito local.

La relación jurídico tributaria presupone dos sujetos: uno activo, que es el que realiza la acción de cobro y comprobación y al que la Ley atribuye determinadas facultades; y otro pasivo, que es quien debe cumplir con las obligaciones tributarias que le imponen las leyes. El primero es el Estado y el segundo el gobernado.

²⁶Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op. cit.*, p. 313

²⁷Martín y Rodríguez, *op. cit.*, p. 92.

²⁸De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 93-94.

Como el gravamen consiste en una obligación de dar (de pago), resulta obvio que la relación jurídico-tributaria se establece entre un sujeto pasivo y unente público con competencia para exigir esa obligación, que es el sujeto activo del tributo. De esta forma, el sujeto activo de la relación tributaria es, en estricto sentido, el Estado mismo (en sus tres niveles de gobierno). Como nos dice Pugliese: “en el derecho financiero existe un solo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: el Estado”.²⁹

Como nos dice el maestro Gonzalo Armienta, dada “...la particular estructura de la relación tributaria principal, sólo pueden ser sujetos activos de la misma, en el sistema constitucional mexicano, la Federación, los Estados y los Municipios, tanto la Federación como las entidades federativas tienen, al mismo tiempo que su potestad tributaria -facultad para establecer cargas fiscales-, el poder-deber, nacido *ex-lege*, de figurar como sujetos activos de la relación impositiva, así como el de hacer efectivo el gravamen fiscal.”³⁰

De conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la federación, los estados, el Distrito Federal (hoy Ciudad de México) y los Municipios. Sin embargo, sólo los tres primeros tienen potestad jurídica tributaria, pues los municipios, como no tienen órgano legislativo, únicamente pueden administrar libremente su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de las entidades federativas, las que de conformidad con la fracción IV del artículo 115 de la propia Constitución establecen las contribuciones que éstos administran y aprueban las leyes de ingresos de los ayuntamientos.

Por lo que toca al concepto de sujeto pasivo, como ya comentamos, Andreozzi se refiere a él como, aquella persona física o moral “...que debe cumplir con las obligaciones tributarias que le imponen las leyes”. Es decir, la persona que, en virtud de haber realizado un hecho generador de una contribución, debe cumplir con las obligaciones que por ese motivo le imponen las leyes tributarias.³¹

Esa calidad de sujeto activo, abarca no sólo la posibilidad de percibir el producto de las contribuciones, convirtiéndose en acreedor, sino también el ejercicio de ciertas facultades y atribuciones, como la posibilidad de ordenar y practicar visitas domiciliarias o para realizar el cobro coactivo de los créditos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución consignado en el Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, los municipios cuentan con la potestad fundamental normativa, de asignación de las contribuciones a su respectivo presupuesto y la potestad abstracta de ejecución o aplicación de las leyes sobre contribuciones.

²⁹Pugliese, Mario, “*Instituciones de derecho financiero*”, 2ª ed., Porrúa, México, 1976, p. 166.

³⁰Armienta Calderón, Gonzalo, “*El proceso tributario en el derecho mexicano*”, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, México, 1977, p. 97.

³¹Andreozzi, Manuel, “*Derecho Tributario*”, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. Pp. 227-230.

1.7. EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Otro aspecto que es importante dilucidar es cual o cuales entes públicos son titulares de la potestad tributaria. Cualquier órgano, siempre que sea la Constitución de cualquier Estado la que le otorgue esa titularidad. Sólo se les reconocerá esa potestad a los órganos que nuestra Carta Magna faculte para establecer contribuciones.

El poder tributario a nivel federal se encuentra establecido por los artículos constitucionales 73 y 131. Asimismo, la potestad tributaria de las Entidades Federativas se contempla en los artículos constitucionales 115, 117, 118, 124 y 131 y es conveniente que, antes de determinar en qué consiste, analicemos su origen.

En México, el artículo 124 de la Constitución establece un sistema de distribución de facultades expresa para la federación y residual para las entidades federativas, ya que se reservan a los Estados miembros todas las facultades que no sean exclusivas para la Federación. Sin embargo, los artículos 73, 115, 118 y 122 plantean un gran número de casos de excepción.

Manuel Ángel Nuñez clasifica los sistemas de distribución de competencias, en sistemas residuales o de listas. El sistema residual toma en consideración cuáles son las áreas del quehacer público en las que cada uno de los órdenes de gobierno tiene ventajas competitivas y, con base en ello, asigna funciones y establece un sistema de coordinación eficiente entre niveles de gobierno tomando en cuenta las áreas en las que cada nivel tiene ventajas competitivas. El sistema de listas se refiere a un sistema de reparto de atribuciones sobre la base de listados precisos que definen explícitamente las facultades que corresponden a cada ámbito de gobierno. Como él mismo lo reconoce, el problema de este último sistema es que lo enumerativo resulta limitativo y se pueden dejar fuera atribuciones y con ello provocar problemas de interpretación o de invasión de facultades.³²

Esta disposición da lugar a la existencia de la concurrencia impositiva. El Poder Legislativo Federal, en ejercicio de las facultades concedidas en las fracciones VII, X y XXIX del artículo 73 y el 131 de la Constitución Política, expide tanto la Ley de Ingresos, como las leyes especiales de las contribuciones federales.

Se ha interpretado que la fracción VII, que otorga a la Federación la facultad de “imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”, resulta en una facultad muy amplia para establecer gravámenes, la cual, de conformidad con el

³²Nuñez Soto, Manuel Ángel, *“El federalismo en México, retos y perspectivas”*, UNAM, México, 2002, p. 12.

citado artículo 124,³³ comparten las entidades federativas, con la única limitación constitucional de no imponer gravámenes sobre las contribuciones enunciadas por las fracciones X y XXIX del 73 y el 131. De conformidad con la fracción XXIX del artículo 73, del rendimiento de las contribuciones especiales a que se refiere el punto 5o de la citada fracción XXIX, participan las Entidades Federativas en la proporción que la ley secundaria federal determina.³⁴

Es el 124, como se mencionó el artículo constitucional que nos da la pauta para la potestad tributaria de las Entidades Federativas, la cual, encuentra, además de las limitaciones arriba expresadas, las contenidas en los artículos 117 fracciones III, IV, V, VI y VII y 118 fracción I de la Constitución.³⁵ Por lo que toca al Distrito Federal (hoy Ciudad de México), es el artículo 122 el que nos establece sus bases.

³³Artículo 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

³⁴Artículo 73.- El Congreso tiene facultad; ...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuesta y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123; ... XXIX. Para establecer contribuciones: ...5º 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) Aguardiente y productos de su fermentación; y f) Explotación forestal. g) Producción y consumo de cerveza. Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117. El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

³⁵Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso: ... III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado. IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. V. Prohibir ni gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía. VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Por lo que toca a los Municipios, el artículo 115 de nuestra Carta Magna, en su fracción IV, establece el principio de administración libre de su Hacienda, que se forma de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, incluyendo predial, participaciones federales (establecidas con arreglo a las bases determinadas por las Legislaturas de las entidades federativas) y contribuciones por servicios públicos. Adicionalmente, hay que recordar que antes de la reforma de 1983 al artículo 115 de la Constitución que les reconoció ingresos propios y la atribución de aprobar sus respectivos presupuestos de egresos, los municipios contaban sólo con las facultades de administración autónoma de su hacienda.

De lo anterior, se deriva la posibilidad de que exista concurrencia impositiva puesto que una misma fuente puede ser gravada por distintos niveles de gobierno.

Por lo que hace al ejercicio de la potestad tributaria en materia de expedición de decretos ley cuando mencionamos el término “decreto” se nos presenta la imagen de una orden o una construcción que tiene un contenido delimitado a aspectos particulares; mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto sólo comprende una materia en particular y puede ser expedido tanto por el Legislativo como por el Ejecutivo (como es el caso de la Jurisprudencia sujeta a análisis en el presente trabajo que dio origen en la ejecutoria respecto del decreto impugnado que contiene el estímulo fiscal, específicamente en el artículo séptimo transitorio, fracción I, que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014).

Los decretos emitidos por el Poder Legislativo no tienen gran significación en nuestro sistema ni en nuestra materia, ya que ni siquiera la doctrina se ha dedicado a estudiarlos, no obstante que conforme al artículo 70 de nuestra Carta Magna,³⁶ y es que el ejercicio del poder tributario sólo puede realizarse a través de una ley, y sólo el Poder Legislativo tiene la facultad de emitirlas, como lo explicamos anteriormente con la potestad que tiene el Estado, configurando su responsabilidad en dicho poder, por ello se deja la emisión de los decretos, en nuestra materia, como campo particular del Ejecutivo.

Sin embargo, aquellos ordenamientos que se han denominado decretos-ley, por tratarse de preceptos que materialmente son legislativos pero que por disposiciones constitucionales usualmente llamadas “facultades extraordinarias”, los puede expedir el Ejecutivo, no tienen en nuestro sistema jurídico ninguna justificación para ser denominados decretos-ley, ya que el hecho de que los expida el Ejecutivo con autorización constitucional, no impide su carácter general y

³⁶Artículo 70. Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto. Las leyes o decretos se comunicarán al Ejecutivo firmados por los presidentes de ambas Cámaras y por un secretario de cada una de ellas, y se promulgarán en esta forma: “El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (texto de la ley o decreto)”.

obligatorio, ya que en todo caso serán leyes del Ejecutivo, puesto que la Constitución en ninguna parte hace referencia a ellos.

Ahora bien, las únicas disposiciones que contemplan el ejercicio de la potestad en materia de estímulos fiscales lo encontramos en los artículos 25, 25-A y 39 del Código Fiscal de la Federación mismos que por su importancia en el tema se transcriben a continuación:

Artículo 25.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.³⁷

Artículo 25-A.- Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, actualizada conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que se hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida.

Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente.

³⁷ Artículo 25 de Código Fiscal de la Federación.

Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra el pago de contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan.

Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago.

Cuando por una contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal o un subsidio, se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución a cargo del contribuyente, sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado.³⁸

De lo anterior podemos inferir que son las únicas dos disposiciones que contempla nuestro Código Fiscal Federal respecto de los estímulos fiscales ya que como tal no existe una definición que este expresamente consignada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En cuanto a las facultades del Ejecutivo Federal en materia de subsidios o estímulos fiscales, encontramos su fundamento en el Artículo 39 del Código de referencia en donde en tres fracciones, se expresan claramente dichas atribuciones.

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

II.- Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

III.- Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos

³⁸ Artículo 25-A del Código Fiscal de la Federación.

fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.³⁹

(El énfasis es propio)

Sin soslayar el tema de las exenciones de impuestos como facultad del ejecutivo federal, como lo acabamos de mencionar, la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* estipula en su artículo 28 que “quedan prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”.

La exención de impuestos es librar a alguien del pago de un tributo. Se estima exacta la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto, misma que a la letra dice:

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

AR, Ferrocarril Mexicano, S.A., 3 de marzo de 1925, mayoría de ocho votos, t. XVI, p. 451.⁴⁰

La exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.⁴¹

Como puede advertirse, la exención viene a ser una situación de excepción a la regla general de causación de los tributos. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Administrativa) en la sentencia dictada con motivo del juicio de nulidad número 6582/47, en cuya parte conducente se señala que: “Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto”.

³⁹ Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

⁴⁰ Ezequiel Guerrero Lara y Enrique Guadarrama López, *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, op. cit., t. I, p. 176, UNAM, México, 1984

⁴¹ Margáin Manautou, Emilio, ob cit., p. 315.

CAPITULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Como sabemos, uno de los dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

De acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente. Ahora bien, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, el primer rango esta ocupado por las normas constitucionales, cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo. En tales condiciones, la legislación restante queda obligada a inspirarse y a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte dicha legislación, al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediamente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. Por eso la Constitución es indistintamente calificada como Ley Fundamental y como Ley Suprema, porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

En esta tesitura, resulta un tema de la mayor importancia para quienes se inician en el estudio de la materia fiscal, el conocer con cierta profundidad los principios tributarios que se desprenden de nuestra Carta Magna, debido a que el conocimiento de los mismos les permitirá evaluar con precisión el contenido de toda legislación fiscal ordinaria, tanto federal como estatal, para poder determinar

los casos en que tales leyes carezcan de validez jurídica por contener, total o parcialmente, vicios de inconstitucionalidad.

Nuestras Leyes Fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional, han procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Si el sistema ha presentado y presenta graves deficiencias, ciertamente no ha sido por culpa de las Constituciones que han regido las diversas etapas de nuestra vida independiente.

Así, el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año 1814, contuvo la siguiente expresión, ejemplarmente ilustrativa del sentir democrático de uno de los primeros Padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que: “las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa”.

Brillante concepto sin duda alguna, que no debería encontrarse discretamente guardado en los archivos de la Historia Nacional, sino presente en el espíritu de los modernos legisladores.

Casi medio siglo después, la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política promulgada el día 5 de febrero de 1857, estableció el principio fundamental que a continuación se transcribe:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Finalmente, el texto de la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye que:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁴²

Es fácil advertir que los textos de la Constitución vigente y de la de 1857 coinciden plenamente, al grado de que no es aventurado afirmar que el uno es repetición del otro, lo que pone de manifiesto una cierta continuidad en el pensamiento de los constituyentes, al menos en lo que a esta cuestión se refiere.

⁴²Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ernesto Flores Zavala afirma: “Ahora bien, encontramos una similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos...”⁴³

Precisando lo anterior y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo el Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:

- a) Principio de Generalidad;
- b) Principio de Obligatoriedad;
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;
- d) Principio de Proporcionalidad;
- e) Principio de Equidad;
- f) Principio de Legalidad;
- g) Principio de Seguridad Jurídica

Para su mejor comprensión explicaremos brevemente cada uno de ellos.

2.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Ahora bien, en tales condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley. Es así como en primer término tenemos que hacer referencia al apuntado Principio de Generalidad, ya que el ser general es uno de los principales elementos del acto legislativo.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que, indebidamente pero con gran frecuencia, suele confundírsele. Distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una

⁴³Flores Zavala, Ernesto, “*Finanzas Públicas Mexicanas*”, No. 179, Porrúa, México, D.F.

disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Evidentemente, el concepto de uniformidad repugna al más elemental sentido común y por ello, está proscrito del campo del Derecho, cuyas normas exclusivamente se expresan en disposiciones de carácter general, atribuyéndole a dicha generalidad efectos de elemento esencial del acto legislativo, como mencionamos en párrafos anteriores.

Establecido lo anterior, estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

Flores Zavala indica que: “El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones...”⁴⁴

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia” (Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera parte, página 58).

El principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, el que, como se recordará, a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos de los mexicanos”; lo cuál, con base en lo que se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la capacidad contributiva mencionada por Zavala.

⁴⁴Ob. Cit., p. 179

2.2 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esa razón, la gran mayoría de los especialistas en nuestra disciplina concuerdan en afirmar que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. Así como hemos venido sosteniendo que la relación tributaria, a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y Principios de Derecho Público; así también debemos sostener ahora que una vez que un tributo ha sido puesto en vigor acatando los principios de Legalidad y de Constitucionalidad, todas las personas que se encuentren en los correspondientes supuestos normativos automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de ley.

Por ello, el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudadora es una cuestión de vital interés público, de ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.

Sobre este particular es factible aseverar que el cobro de un tributo o contribución exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Con la exigibilidad de los tributos, una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concede para su pago sin que el causante efectúe el entero respectivo,

los mismos se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia más importante el que Fisco inicie en contra del contribuyente remiso el procedimiento económico-coactivo, el que, si no se paga el tributo adeudado en el plazo que marca la ley fiscal respectiva, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más el de los correspondientes accesorios: recargos, multas y gastos de ejecución.

En tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de servicio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo.

El segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Carta Magna establece textualmente que: "No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito."⁴⁵

Comentando esta disposición, el distinguido jurista mexicano, Ignacio Burgoa Orihuela, afirma: "...también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia."⁴⁶

Es decir, la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. De ahí la singular importancia de que sin duda está revestido este segundo Principio que hemos desprendido de la invocada fracción IV de nuestro artículo 31 constitucional.

⁴⁵ Artículo 22 constitucional, segundo párrafo.

⁴⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio, *"Las Garantías Individuales"*, Porrúa, México, D.F. p. 567.

2.3. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial: “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan...”

Al hacer semejante señalamiento, nuestra Carta Magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, acerca de la cual, sintetizándolos, a fin de explicar mejor los alcances y la interpretación que debe darse a este tercer Principio Constitucional.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos.

Por esta razón, y previniendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en consecuencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este tercer Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho y por supuesto el gobierno la obligación correlativa de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

Se ha discutido mucho por la doctrina si el destinar el rendimiento de un tributo a un fin específico, por ejemplo el establecer un impuesto para el fomento

de la educación, se cuestiona si constituye o no una violación al Principio que nos encontramos analizando, y tiene vinculación con el tema sujeto a estudio en el presente trabajo en virtud de que se puede referir a los estímulos fiscales o subsidios ya que no tienen la finalidad estrictamente de ser contribuciones recaudatorias sino que cumplen con una función específica ya sea económica, social, educativa etc.

En nuestro concepto tal discusión es relativamente fútil, en virtud de que basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de Egresos, sean éstas generales o específicas, para que se dé cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público a través de las contribuciones ciudadanas; ya que por una parte no debe olvidarse el viejo principio jurídico que nos dice que “Donde la ley no distingue no debemos distinguir”, siendo que en la especie es evidente que la Constitución hace exclusivamente una referencia global a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; y por la otra, creemos que igualmente se cumple con la norma suprema invocada destinando determinados rendimientos tributarios a fines específicos de servicio público que, empleándolos en lo general en cubrir los gastos públicos, puesto que a fin de cuentas el efecto es el mismo.

En apoyo de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos etc.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación.

2.4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

De acuerdo con la definición de Serra Rojas, “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si”⁴⁷.

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir 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.

Es decir, cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, quea cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este Principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor. De ahí que en aquellos regímenes fiscales en los que se desea velar por la debida vigencia del Principio que nos ocupa, se proscriba toda posible existencia de impuestos a tasas o cuotas fijas, las que, como lo señalamos, implican que quienes más ganan contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial.

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

⁴⁷Serra Rojas, Andrés, “Derecho Administrativo”, 6ª. Ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, p. 773.

Los conceptos anteriores quedan plenamente corroborados por el criterio que, separando atinadamente lo relativo al Principio de Equidad, ha sostenido nuestra Suprema Corte de Justicia, el cual, en su parte conducente, expresa textualmente a lo que a continuación se transcribe:

“Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación”.⁴⁸

Finalmente, no debemos perder de vista un tercer aspecto. El principio de Proporcionalidad, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Don José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya parte medular se reproduce a continuación decía: “...la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del país. Cómo ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general”.⁴⁹

Resumiendo nuestras ideas acerca de este complejo problema, podemos concluir afirmando que de una correcta interpretación de la multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional, el Principio de Proporcionalidad, debidamente separado y diferenciado del de equidad, se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

⁴⁸Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa. Página 52.

⁴⁹Rivera Pérez Campos, José, “*Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*”, No. 51, marzo de 1970, pp. 71 a 90.

- a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
- b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable, siempre en función de tarifas progresivas.
- c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

La proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

2.5 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Se ha establecido que los poderes públicos deben considerar un mismo trato entre particulares que se encuentren en la misma situación, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas, así como que los contribuyentes de un mismo impuesto que se ubiquen en una misma hipótesis de causación, deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica, lo que se traduce en que no debe darse un trato diferente a situaciones similares ni uno igual a situaciones dispares.

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”.⁵⁰

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

⁵⁰Serra Rojas, Andrés, “Derecho Administrativo”, 6ª. Ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, p. 773 y 774.

Margain Manautou estima a su vez que en un tributo será equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁵¹

Finalmente, Rivera Pérez Campos sostiene que: “el elemento 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...”⁵²

De las transcripciones que anteceden podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, 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. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc., cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Todos los conceptos que anteceden aparecen reflejados con gran fidelidad en las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuya parte medular se reproduce a continuación:

⁵¹Margáin Manautou, Emilio, *“La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano”*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, S.L. P., 1967, p. 109.

⁵²Rivera Pérez Campos, José, *“Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”*, No. 51, marzo de 1970, pp. 71 a 90.

“También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el Principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual...”⁵³

“... es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.”⁵⁴

El principio constitucional de equidad resulta violado cuando la ley tributaria sujeta a contribuyentes colocados en la misma situación a tratamientos distintos, generando así casos de desigualdad y de discriminación.

Todo lo cual viene a demostrar de manera fehaciente que el concepto de igualdad constituye la esencia del quinto de los Principios que en materia fiscal consagra nuestra Carta Magna.

La Equidad podríamos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

2.6. DIFERENCIAS ENTRE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Partiendo de las anteriores consideraciones y definiciones, estimamos que es factible señalar las siguientes diferencias entre estas dos importantes y debatidas máximas constitucionales:

1. Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre

⁵³Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974.

⁵⁴Informe de Actividades rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1956, pág. 49.

las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.

2. El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del país, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
3. La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifa tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.
4. El Principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
5. La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.
6. La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
7. La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.
8. El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.
9. Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
10. Finalmente, cabe señalar que mientras que el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la

ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

De lo anterior podemos comentar que de una correcta interpretación de carácter lógico-jurídico de lo que estatuye la fracción IV del artículo 31 constitucional, se desprende que la Proporcionalidad y la Equidad representan dos Principios distintos en materia fiscal y no uno solo. Principios que poseen una definición propia y características específicas que permiten diferenciarlos con base en un buen número de criterios distintivos. De ahí que se trate de dos Principios autónomos e independientes entre sí.

Desde luego no ignoramos que la posición que hemos adoptado en relación a este debatido problema puede ser objeto de críticas y quizá hasta de ser refutada con argumentos sumamente atendibles y respetables, toda vez que, como lo expresamos en párrafos anteriores, distinguidos juristas mexicanos (Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza) opinan que la Proporcionalidad y Equidad constituyen un solo Principio absolutamente indivisible. De modo que ante posibles impugnaciones sólo deseamos subrayar que las conclusiones a que hemos arribado no representan por sí mismas un planteamiento original; exclusivamente son el resultado de haber interpretado y complementado en la medida de nuestras posibilidades los conceptos que, a despecho de las críticas que se les han formulado, juzgamos especialmente aceptados y que aparecen reflejados tanto en las obras de José Rivera Pérez Campos y de Emilio Margáin Manautou, como en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

2.7. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria.

En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar, el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la ley establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada piedra angular expresada a través del aforismo latino “nullum tributum sine lege” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de

seguridad para los ciudadanos, sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones que se han venido comentando, nos permitiremos mencionar los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad:

- a) 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.
- b) Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

En apoyo de esta definición de la legalidad tributaria, podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial, emanada de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones

generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”.⁵⁵

2.8 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La legislación tributaria evoluciona de manera constante, no solamente a través de las modificaciones anuales que el Congreso de la Unión efectúa a la gran mayoría de las leyes fiscales, sino también a consecuencia de la acción directa de las autoridades hacendarias que mediante resoluciones de carácter general que, por lo menos, poseen alcances reglamentarios, generalmente conocidas como “Misceláneas Fiscales”, día a día van fijando, modificando y reestructurando la mayor parte de las cuestiones regulatorias del régimen fiscal. Esta continua transformación que obedece tanto a la complejidad de la materia como a las necesidades recaudatorias del Estado que enfrenta crecientes demandas en lo tocante a la prestación de servicios públicos y a la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, ocasionan que la gran mayoría de los contribuyentes carezcan de la certeza que debe brindarles un régimen de seguridad jurídica.

Si bien es cierto que la dinámica de la relación tributaria obliga a cambiar con gran frecuencia la normatividad aplicable, también lo es que no puede perderse de vista que el principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Carta Magna, es la base sobre la cual descansa o debiera descansar el sistema jurídico mexicano, puesto que dentro de los derechos humanos y sus garantías ocupa un lugar prominente la norma suprema que busca que el gobernado o contribuyente jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por lo tanto, en estado de indefensión. En palabras coloquiales, el principio constitucional de seguridad jurídica medularmente significa que frente al orden jurídico el gobernado siempre debe saber a qué atenerse, ya que de otra suerte lejos de quedar protegido por la ley queda al arbitrio de la autoridad que ante la falta de normas jurídicas ciertas y seguras puede llegar a afectar impunemente su esfera de derechos.

⁵⁵Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI, página 6374.

Por esta razón, destacados especialistas en Derecho Constitucional, como el ex ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Doctor José Ramón Cossío Díaz, se han preocupado por anteponer el principio de seguridad jurídica a cualquier otra consideración en lo tocante al régimen de derechos humanos y sus garantías. Esta preocupación se encuentra plenamente justificada desde el momento mismo en el que sin un adecuado sistema de seguridad jurídica consagrado en la Constitución, no es posible preservar un Estado de Derecho que parta del indispensable postulado de la igualdad de todos ante la ley, ya que la discrecionalidad en el actuar de las autoridades cuando no quedan sujetas a un verdadero régimen de estricto derecho, genera arbitrariedades y abusos de poder que en nada contribuyen al desarrollo de una genuina democracia.

En suma, en el año 2012, con apoyo en una ponencia del Doctor José Ramón Cossío Díaz, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó la siguiente jurisprudencia:

“...La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a que atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de “seguridad a través del Derecho”.⁵⁶

⁵⁶Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima Época. Libro XVI. Tomo I. Pág. 437

De esta importante tesis en materia tributaria se desprenden las siguientes consecuencias que, en esencia, forman parte del régimen constitucional aplicable en materia tributaria:

- a) No puede existir seguridad jurídica si los ordenamientos tributarios no obedecen a un principio de estabilidad, de tal manera que los cambios continuos de leyes, reglamentos y resoluciones hacendarias de carácter general, para ser constitucionalmente válidos deben respetar los principios rectores del régimen fiscal establecidos en la Carta Magna, así como todos y cada uno de los derechos humanos que aparecen consignados en el primer capítulo de la propia Carta Magna relativo a los derechos humanos y sus garantías.
- b) Debe existir siempre absoluta certeza sobre los remedios jurídicos y medios de defensa legal a disposición del contribuyente, de tal manera que en todo momento exista forma de impugnar actos de la autoridad hacendaria que el contribuyente estime lesivos de sus derechos. En este sentido resulta perfectamente aplicable el artículo 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, que vinculado al artículo 8º del mismo Pacto, establece que en la materia fiscal todos los contribuyentes deben contar con un recurso sencillo y de solución rápida y eficaz ante los tribunales del Estado que los proteja de la manera más amplia (principio pro-persona) contra cualquier acto de autoridad que viole sus derechos fundamentales. Dentro de este contexto el hecho de que las normas tributarias requieran de continuos ajustes y modificaciones, por ningún concepto puede servir de pretexto para que se afecte la integridad, procedencia y eficacia de todos los respectivos medios de defensa legal como son los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el juicio de amparo directo, el juicio de amparo indirecto y los amparos directos e indirectos en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- c) Lo que el Doctor Cossío Díaz denomina “seguridad a través del Derecho”, significa que el régimen tributario debe respetar escrupulosamente todos y cada uno de los principios constitucionales que se han venido analizando, cuyo contenido y esencia no puede ser afectado por las continuas reformas, adiciones y derogaciones a que queda sujeta la normatividad fiscal. Por el contrario, esos cambios, tanto en su letra como en su espíritu, tienen que respetar invariablemente los apuntados principios constitucionales sin que las exigencias de una normatividad en continuo movimiento puedan ser utilizadas para justificar la ruptura del orden constitucional.

De modo que resumiendo las ideas en torno a este trascendental principio supremo, cabe concluir que la seguridad jurídica en materia tributaria debe operar como un elemento rector de un régimen fiscal que se precie de ser respetuoso de

los derechos humanos y sus garantías, puesto que no puede existir un sistema contributivo justo, proporcional y equitativo en el que los contribuyentes no posean los derechos de conocer con certeza cuáles son y hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias; no cuenten con la indispensable estabilidad en el orden tributario que les permita planear con seguridad el desarrollo de las actividades productivas generadoras de tributos; y la certeza de que, en todo caso, siempre tendrán a su disposición medios de defensa legal sencillos, rápidos y eficaces para la debida protección de los derechos que consideren vulnerados por los actos y resoluciones de las autoridades fiscales.

Los seis Principios Constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, toda vez que una norma jurídico-tributaria que de cualquier manera los contravenga, automáticamente se reputa como inconstitucional y, por ende, carece de validez legal. Por ello en México se estructuró desde hace más de un siglo el Juicio de Amparo como un medio de defensa al alcance de cualquier ciudadano para hacer frente a cualquier ilegalidad proveniente de los detentadores del poder público.

Ahora bien, de los principios anteriormente analizados, los que se identifican al caso analizado respecto a la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia número 69/2017, primordialmente son los principios de legalidad y de igualdad jurídica, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos en revisión 776/2015, 1028/2015, 1031/2015, 1096/2015 y 761/2015 atendió fundamentalmente al principio de igualdad jurídica no así al de equidad tributaria en virtud de que no le eran aplicables los principios tributarios consignados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional por las razones que en capítulo siguiente se analizaran y el porqué de la determinación de nuestro máximo tribunal judicial, misma que nos adherimos.

CAPÍTULO III **ANÁLISIS DE LA EJECUTORIA**

3.1. ANÁLISIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL CASO

El 26 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que compila diversos beneficios fiscales que establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014. El mismo fue impugnado por diversas personas morales en la vía de amparo, mismos que llegaron a la revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de que analizara temas de constitucionalidad de leyes, dando origen a la jurisprudencia que mas adelante se transcribe. Dichos amparos en revisión fueron los siguientes: 776/2015; 1028/2015; 1031/2015; 1096/2015; y 761/2015, dando como resultado la Tesis de Jurisprudencia por reiteración de criterios con número 69/2017 de la décima época, aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil diecisiete, publicada el viernes primero de septiembre de dos mil diecisiete en el Semanario Judicial de la Federación y por ende, considerada de aplicación obligatoria, que a la letra se transcribe:

Época: Décima Época

Registro: 2015020

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 46, septiembre de 2017, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1ª./J. 69/2017 (10ª.)

Página 87

ESTIMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al

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

De lo anterior podemos colegir las siguientes precisiones para su mejor entendimiento:

- A) El estímulo referido está dirigido a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- B) A dichos sujetos se les indica que podrán optar por aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.
- C) Se señala como condicionante para ello, que los sujetos mencionados en el inciso a), no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor

agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Asimismo no hay que perder de vista que las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales tienen fines y naturalezas distintas, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación establezca un tratamiento diverso para dichos sujetos pasivos, tal como sucedió en la sentencia analizada.

El Régimen de Incorporación Fiscal es una medida tributaria encaminada a disminuir la informalidad económica y comercial en el país a través de una serie de mecanismos que le permiten a las personas físicas integrarse al régimen general de tributación establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El 1 de enero de 2014 se estableció el régimen de incorporación fiscal, suprimiéndose en lugar del régimen intermedio para contribuyentes con actividades empresariales así como el régimen de pequeños contribuyentes (Repecos).

Este régimen tiene por objeto que todas aquellas personas que se encuentran en el llamado mercado informal se incorporen a este sistema, de tal forma que habiéndose incorporado tendrán una exención o reducción en el primer año del 100% del impuesto y así sucesivamente hasta que después del décimo año lleguen a incorporarse al régimen general.

El Régimen de Incorporación Fiscal, tiene la característica de que solo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta dos millones de pesos.

En ese sentido, se sostiene que no hay una inequidad en el estímulo otorgado, pues el trato especial referido no se encuentra en una situación de discriminación, ya que parte de las situaciones económicas y sociales de los contribuyentes y, en busca de una justicia tributaria, presenta medidas de beneficios a los menos favorecidos. Además, pretende eliminar la evasión y elusión fiscal derivado de la complejidad en el pago de impuestos; por ello, el Decreto en relación con las disposiciones aplicables del Régimen de Incorporación Fiscal, constituye la transitoriedad opcional para que los contribuyentes puedan ingresar al sistema general de tributación, a través de un sistema de tributación de beneficio dirigido exclusivamente a las personas físicas y no a las personas morales.

Se destaca de igual manera que la Corte ha reiterado que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional que pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales

orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.

Por lo anterior no pueden configurarse dichos estímulos fiscales dentro de los principios constitucionales de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de dicha índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Es por ello que al establecerse este tipo de estímulos que contienen beneficios para ciertos sectores o personas no escapan al control de constitucionalidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pudiendo analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad jurídica y no al de equidad tributaria.

Lo anterior es así ya que dicho principio de igualdad jurídica analizado a la luz del artículo 1º de nuestra Carta Magna, implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional (Test de Proporcionalidad).

Es evidente que en el análisis del otorgamiento de dicho estímulo fiscal no existe un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

En principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisó que la fracción I del artículo séptimo transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, debió examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que no le eran aplicables los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Del mismo modo se puntualizó 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 (TEST DE PROPORCIONALIDAD JURIDICA). Asimismo, se determinó en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad, pues ésta constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo.

Se destacó que ese referente era relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, ya que la Constitución Federal permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente

exigente cuando deba determinar si éste respetó las exigencias derivadas del principio mencionado.

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

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

Con base en lo anterior, la Corte dedujo que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no se regía por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Bajo las premisas apuntadas, la corte calificó de infundado el argumento de la quejosa en el que alegaba que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto impugnado existía un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedecía a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encontraba justificación en fines extrafiscales que atendían a razones de política económica, por lo que no vulneraba el principio de igualdad jurídica.

Así, por virtud de la fracción I del artículo impugnado se otorgó para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes personas físicas que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento del impuesto al valor agregado que debía trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual sería acreditable contra el mismo impuesto que se debía pagar por dichas operaciones.

En ese contexto, la emisión del Decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia atendía a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad

de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. En particular, se dice que se tomó en cuenta que en la reforma hacendaria se introdujo el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por virtud del cual las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general.

Asimismo, el estímulo fiscal establecido en el Decreto impugnado, estaba dirigido a las personas físicas que únicamente realizaran actos o actividades con el público en general, y que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II, del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplieran con las obligaciones que se prevén en dicho régimen en el ejercicio de dos mil catorce, destacando que el régimen de referencia se implementó en el marco de la ley mencionada vigente a partir del dos mil catorce, en sustitución de los regímenes de tributación intermedio y de pequeños contribuyentes.

Lo anterior, ya que el legislador con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, propuso crear el régimen de incorporación fiscal que sustituyó los anteriores regímenes denominados intermedio y de pequeños contribuyentes que estaban dirigidos a personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta cuatro millones de pesos anuales.

En ese sentido, se destacó que la implementación del régimen de incorporación fiscal pretendía que las personas físicas con actividades empresariales y que prestaran servicios, iniciaran el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permitiera acatarlas fácilmente. Asimismo, que los contribuyentes tuvieran acceso a servicios de seguridad social, de tal suerte que la finalidad del régimen es crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad, es decir, incorporarlos al sistema tributario, por lo que el régimen de incorporación fiscal tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta dos millones de pesos.

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

Bajo estas premisas, es claro que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la

formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos (Test de Proporcionalidad).

Con base en lo anterior, la Corte determinó que la norma que establecía el estímulo fiscal reclamado, no vulneraba el principio de igualdad jurídica al establecer que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Sección II, del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cumplieran con las obligaciones que se establecían en dicho régimen, podrían optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que debían pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual sólo sería aplicable siempre que no se traslade al consumidor final cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realizara acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les había sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Es de considerar que en los impuestos indirectos como es el caso del impuesto al valor agregado, lo que se grava es la manifestación indirecta de riqueza, esto es, el patrimonio que la soporta, el del consumidor, de manera que el legislador consideró que dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.

Para el análisis y estudio de dicho impuesto precisamos sus elementos sustantivos:

- A) **Sujetos:** Las personas físicas y morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades que son objeto de dicha Ley (primer párrafo del artículo 1 de la ley de la materia).
- B) **Objeto:** Lo constituyen las actividades que se prevén en el artículo 1 de la ley de la materia, consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.
- C) **Base:** La constituye el valor que la misma Ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava, en términos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 1 de la ley de la materia.
- D) **Tasa:** La tasa general aplicable será del 16% (párrafo segundo del artículo 1 de la ley de la materia). Asimismo, existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A de la mencionada ley.

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

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

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

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

Por consiguiente, se expone que si bien es cierto que, conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, esto es, son sujetos del impuesto al valor agregado, todos aquellos contribuyentes que realicen esas actividades, también lo es que, al establecer la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto impugnado un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades, pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica, de modo que, en la especie, hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus

operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general.

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

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

En este contexto, como se advierte del contenido de los artículos reclamados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, los contribuyentes que pagan el impuesto de referencia, conforme al régimen general, tienen obligaciones específicas que atienden a las características de sus actividades, al volumen de sus operaciones, a su capacidad administrativa y contributiva, que los hace diferentes a los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, a quienes el legislador les impone obligaciones más sencillas, acordes a sus características, motivo por el cual, como ya se dijo, se considera que no existe violación al principio de igualdad jurídica.

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

Sin embargo, se destaca que ello no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo al asumir el

importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no genera la exención del pago de la contribución de que se trata, en razón de que se supedita a las operaciones que realice el contribuyente, las cuales pueden ser iguales, superiores o menores al impuesto al valor agregado a cuenta.

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

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

En el segundo concepto de violación la Corte lo declaró infundado en virtud que el Decreto impugnado no violaba los principios de competitividad y desarrollo económico, ya que el planteamiento se hace depender de la desigualdad de las normas impugnadas en tanto que el mismo sostiene en la condición impuesta para hacer efectivo el estímulo fiscal consistente en no trasladar el impuesto al valor agregado a los adquirentes de los bienes, o receptores de los servicios, lo que a decir de la quejosa, permite que los costos comerciales de las personas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal, se vean disminuidos exponencialmente respecto a los de ella, lo que le resta competitividad en el mercado y a su vez, obstaculiza su desarrollo económico.

En otras palabras, la circunstancia de que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto reclamado estableciera un estímulo fiscal, no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa, conforme a lo ya expuesto, responden a fines extrafiscales lo que se deriva de la exposición de motivos que dio origen al nuevo régimen de incorporación fiscal del impuesto sobre la renta, consistente en estimular a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general para que se incorporen a ese nuevo régimen, creando empresas en la formalidad, logrando que mas contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado.

En ese tenor, 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 el texto constitucional, las distintas opciones de los modelos impositivos, ni por ende, de los estímulos fiscales.

Con base en lo anterior, de la interpretación sistemática de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal se advierte que el Estado Mexicano está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, que una de las tareas en la regulación económica que ejerce el legislador es diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional, dado que la Constitución prevé la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos objetivos.

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

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

En ese contexto, si bien el Estado debe impulsar cualquier sector del desarrollo económico nacional lo cierto es que dicha situación no conduce a que todos se les otorgue el mismo incentivo económico o apoyo técnico, porque la Constitución Federal delimita las actividades que requieren contar con un mayor impulso y otras que por su solidez o productividad simplemente es necesario coordinar, dar seguridad jurídica o estímulos focalizados para que continúen su crecimiento.

En virtud del análisis que realizó la Corte en las consideraciones anteriores en el amparo en revisión número 761/2015 resolvió el asunto en el sentido de no amparar ni proteger a la quejosa persona moral en contra de la multicitada

fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales que establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.

3.2. TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS

En 1917 se expidió la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En ella se decidió nuestra forma de Estado y de Gobierno; se establecieron los derechos fundamentales del individuo; se organizó al poder público y como novedad para su época, se consignaron los derechos sociales y se diseñó un proyecto nacional, con fines como justicia social, sociedad igualitaria, desarrollo, equilibrio económico, etc., que armonizaba el interés general con la libertad individual.

Ese fue el principal logro del constituyente originario: consignar para el Estado la obligación de intervenir en la vida económica, política, social y cultural para regular y proteger los derechos sociales, y plasmar un proyecto nacional.

Asimismo, se adoptó un régimen de economía mixta como fórmula de integración económica, y se le otorgaron al Gobierno nuevas facultades que le permitieran realizar sus tareas, con lo que se le convirtió en el agente más capacitado para dirigir, fomentar y promover el bien público temporal de México, obligándole a intervenir en situaciones de necesidad social, pero siempre respetando los derechos fundamentales consignados en la Constitución.

El 10 de junio de 2011 se publicó una reforma verdaderamente trascendental a diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en especial nos interesa lo relativo al artículo 1 (primero).⁵⁷

La razón de esta reforma fue ampliar la protección a los derechos humanos de forma que si un tratado internacional suscrito por México otorga mayor protección o mayores derechos a las personas, deberá aplicarse éste último.

⁵⁷ “Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse, ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos en los términos que establezca la ley. ...”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había abordado, por virtud de una sentencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en relación con el llamado caso Rosendo Radilla, aspectos como la interpretación conforme, el principio *pro personae*, el control de convencionalidad y control difuso de la constitucionalidad.

Uno de los avances fundamentales de la época moderna es el respeto a los derechos de las personas y ha resultado un concepto fundamental para cualquier sistema democrático que entronca ni más ni menos, con dos asuntos de permanente actualidad y de mayor importancia: la justicia y la legitimidad política de los Estados. En efecto, el concepto de derechos humanos está íntimamente vinculado con la crítica al funcionamiento de las instituciones sociales y la justificación del poder político.⁵⁸

Derechos humanos es un término multívoco (con acepciones múltiples) con carácter polisémico y del que pueden predicarse, en palabras de Álvarez, dos nociones: una axiológica (referida a exigencias de justicia y legitimidad política y que se rige por las reglas del discurso ético) y otra jurídica (relativa a su inserción y funcionamiento en los sistemas de derecho positivo) y que se rige por los derechos reconocidos por el ordenamiento en cada sistema jurídico y alude a derechos subjetivos de la más alta jerarquía y que pueden encarnarse en garantías individuales, en tanto dotados de medios jurídicos de protección o como principios generales del derecho, como los principios de igualdad y libertad que inician con una concepción filosófica, pasando a una política que inspiró a las declaraciones del siglo XVIII hasta ser reconocidos en las Constituciones.

Burgoa lo asocia con la palabra inglesa “warranty”, que se refiere a asegurar, proteger, defender o salvaguardar y las considera derechos públicos subjetivos que se asegurarían o preservarían por las garantías establecidas por la Constitución o por la ley. De ahí que no es lo mismo el elemento que garantiza (garantía) que la materia garantizada (derecho humano). Además las garantías denominadas impropriamente “individuales” no se consignan únicamente para el hombre o persona física, ni sólo protegen sus “derechos”, sino que se extienden a todo ente jurídico. Aclara el doctor Burgoa que el prefiere prescindir de sus diversas acepciones y contraer el concepto de “garantía individual” a la relación de *supra* a subordinación de la que surge, en otras palabras, las garantías individuales implican lo que se ha entendido por derechos del gobernado frente al poder público. La relación entre ambos conceptos, garantía individual y derecho del gobernado, se deduce de la gestación parlamentaria del artículo primero de la Constitución de 1857, los constituyentes de 56-57 influidos por la corriente jusnaturalista, consideraron que los derechos del hombre son aquellos que éste recibe de Dios, y que, dada su amplitud y variedad, no era posible enmarcar dentro de un catálogo. Por ello dichos constituyentes se concretaron a instituir las garantías que aseguraban el goce de esos derechos, de tal suerte que al

⁵⁸ Álvarez Ledezma, Mario I., *“Acerca del concepto de derechos humanos”*, Serie Jurídica, McGraw Hill, México, 1998, p. XI.

consagrar las propias garantías, en el fondo se reconoció el derecho respectivamente protegido o asegurado por ellas, estableciéndose así la relación de la que hemos hablado.⁵⁹

Ahora bien, la política de ingresos es un tema de mucho interés para cualquier nación, ya que determina las posibilidades de financiamiento de su desarrollo e influye sobre el ahorro. Adicionalmente, se utiliza cada vez con mayor frecuencia como uno de los instrumentos para afectar o dirigir a las variables socioeconómicas, como la distribución de la riqueza y el empleo, así como el comportamiento de los diversos sectores de la economía, por lo que resulta una prioridad que aporte los recursos suficientes para ello, pero sin lesionar los derechos de los contribuyentes.

En el caso de México, se considera que el ciudadano no sólo encuentra en nuestra Constitución la protección a que se refieren los artículos concernientes a proteger los derechos fundamentales como el 1, 14 y 16 entre otros, sino, en general, contra todo exceso en materia tributaria. Como se expuso, la potestad tributaria es exclusiva del Estado, y éste la ejerce a través del poder legislativo, el cual expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos.

Por otra parte, en ejercicio de la competencia tributaria, estas leyes se aplican por el Poder Ejecutivo, a través de la administración tributaria, la cual es la parte de la administración pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos fiscales, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia.

Un punto fundamental en todo este entramado es el reconocimiento del Principio de Seguridad Jurídica por parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, nos dice Eusebio González, ha tenido como lógica consecuencia conectar su estudio al nacimiento del Estado de derecho y al conjunto de principios que conforman la concepción del Estado. “Entre estos principios, interesa destacar desde un punto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica).⁶⁰

La seguridad jurídica, referida a la materia fiscal, contempla la posibilidad de poder prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y

⁵⁹Burgoa Orihuela, Ignacio, *“Las garantías individuales”*, 9ª ed., Porrúa, México, 1975, pp. 157-161

⁶⁰González García, Eusebio, *“El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”*, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, p. 125.

acciones de los ciudadanos que son contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la administración tributaria, o aun de los tribunales, que cabrían sobre esas situaciones y acciones. Están involucrados temas como el cumplimiento al principio de legalidad, de seguridad jurídica, etc.

En esa tesitura, como mera aproximación, consideramos que los artículos de la Declaración Universal de Derechos Humanos que a nuestro juicio tienen más relación con la materia tributaria son el 7, 8 y 12 que, en términos muy generales, hablan de la igualdad ante la Ley, la protección contra la discriminación, el derecho al acceso a los medios de defensa, el principio de legalidad, etc, y son derechos que tienen que ver con la tributación.

De la misma forma, encontramos en la Convención Americana sobre Derechos Humanos que los artículos más relacionados con la materia tributaria, en el sentido de que pudieran ser violados por una autoridad tributaria o juez, son el 8.1, el 25 y el 29 a, que también en términos generales se refieren a la igualdad, la no discriminación, el derecho a un recurso ante tribunales contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por una ley, aunque sea en ejercicio de funciones oficiales y, en particular, el derecho a ser oído por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal o de cualquier otro carácter.

Así vemos que existen temas como la no discriminación, la igualdad, denegación de justicia etc., que están contenidos en los tratados sobre derechos humanos, como la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y en estos casos, todos los jueces mexicanos tienen la obligación, en los casos a su cargo, de ejercer el control de convencionalidad verificando su cumplimiento, al tratarse precisamente de tratados sobre derechos humanos.

Es conveniente recordar la discusión ya superada de si los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV, constituyen un derecho fundamental. Al respecto, como relatan Elizondo Mayer-Serra y Pérez de Acha en un exhaustivo análisis, fue muy debatido desde principios del siglo XX, y sólo fue hasta 1951 cuando la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que la violación al artículo 31 fracción IV si constituía una violación de garantías individuales: "...por lo que no se podía negar la protección a los contribuyentes...",⁶¹ criterio que en 1962 se convirtió en una jurisprudencia en la que se argumentó, entre otros aspectos, que aun cuando "...el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las

⁶¹Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, *"Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes"*, en *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, III-UNAM, México, núm. 14, enero-junio de 2006, pp. 91-130 p. 102, tesis: "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS..." *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo CIX, Segunda Sala, p. 545, registro núm. 319, 226.

garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías...”,⁶² muy importante que ha tenido el derecho tributario gracias a las interpretaciones judiciales, en especial en lo relativo a la proporcionalidad y la equidad de los gravámenes.

Por otra parte y acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. La fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia que los otros órganos del Estado, y entre ellos el juzgador constitucional, deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma (poder legislativo). De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de la normatividad con efectos económicos o tributarios (como es el caso del Decreto impugnado y sujeto a estudio), por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.

3.3. TEST DE PROPORCIONALIDAD JURÍDICA

⁶²Ibidem, pp. 102-103, citan la tesis “IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS...” *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice de 1995, tomo I, Parte HO, tesis 385, Pleno, p. 357, registro núm 389,838.

De un tiempo a la fecha, a mediados de la novena época de nuestro Poder Judicial, y más abiertamente a principios de la décima época y de la última reforma importante a nuestra Constitución y al Sistema Judicial, en Junio del año 2011, se empezó a hablar de un Principio que en teoría no encontramos expresado de manera explícita en la Constitución, el llamado Principio de Proporcionalidad en sentido amplio, como límite a la intrusión del Estado en todas sus expresiones, no solamente en la facultad tributaria, no confundir con el Principio de Proporcionalidad Tributaria del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, sino del Principio de Proporcionalidad Jurídica como límite al Estado de la que se ha empezado a abordar en los últimos años, sin embargo a pesar de que no es un límite a la facultad del Estado aplicable exclusivamente en materia fiscal, no quiere decir que dicha materia esté excluida.

Un primer límite importante que debemos de subrayar a la actuación o a la facultad de administración de las contribuciones es el Principio de Proporcionalidad establecido fundamentalmente en el artículo primero de nuestra Constitución y complementado con los artículos 14 y 16 de dicho ordenamiento jurídico, que son los límites naturales al ejercicio de cualquier actividad autoritaria por parte del ente estatal, el 14 referido a los límites de los actos privativos, y el 16 acerca de los límites de los actos de molestia, el resultado de la combinación de este entramado normativo da como resultado el derecho a la seguridad jurídica del gobernado y de la posibilidad de gozar de dicho principio, aún cuando los artículos 14 y 16 constitucionales no mencionan en ningún momento la palabra seguridad, sin embargo nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación la entiende como contenido esencial de estos preceptos.

La combinación de los artículos 14 y 16 Constitucionales se manifiestan como límite a la potestad tributaria del estado en favor de los contribuyentes como garantía de legalidad en su vertiente de seguridad jurídica. La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice que la seguridad jurídica consiste básicamente en dos elementos: certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad.

La Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas ocasiones que el principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es primordialmente un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dicho principio opera principalmente, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si

el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, consistentes en:

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

Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democráticos y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que existen dos niveles de análisis de la constitucionalidad, uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera. En cambio, el escrutinio estricto se actualiza cuando el caso que se tenga que resolver involucre categorías sospechosas detalladas en el artículo 1º párrafo quinto de la Constitución⁶³, se afecten derechos humanos reconocidos por el propio texto constitucional y/o por los tratados internacionales, o se incida directamente sobre la configuración legislativa que la Constitución prevé de manera específica para la actuación de las autoridades de los distintos niveles de gobierno. En ese sentido, si bien las diferencias en la intensidad del control constitucional y el uso del principio de proporcionalidad han derivado de precedentes relacionados sólo con el principio de igualdad, ello no es impedimento para utilizar dicha clasificación y el respectivo test de proporcionalidad que tiene que cumplir con los siguientes requisitos:

⁶³ "Artículo 1. ... Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, 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."

- 1) Fin legítimo (que la intervención legislativa persiga una finalidad constitucionalmente válida y objetiva);
- 2) Idoneidad (que la medida resulte idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional así como que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental, de igual manera que resulte adecuada y racional, que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin);
- 3) Necesidad (que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada).
- 4) Proporcionalidad en estricto sentido.

El examen de constitucionalidad de una medida legislativa debe realizarse a través de un análisis en dos etapas. En una primera etapa, debe determinarse si la norma impugnada incide en el alcance o contenido inicial del derecho en cuestión. Debe establecerse si la medida legislativa impugnada efectivamente limita al derecho fundamental. De esta manera, en esta primera fase corresponde precisar cuáles son las conductas cubiertas inicialmente por el derecho. Una vez hecho lo anterior, debe decidirse si la norma impugnada tiene algún efecto sobre dicha conducta; esto es, si incide en el ámbito de protección del derecho aludido. En caso de que la conclusión sea negativa, el examen debe terminar en esta etapa con la declaración de que la medida legislativa impugnada es constitucional. En cambio, si la conclusión es positiva, debe pasarse a otro nivel de análisis. En la segunda fase, debe examinarse si en el caso concreto existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho.

Al respecto, es necesario tener presente que los derechos y sus respectivos límites encierran una colisión que debe resolverse con ayuda de un método específico que hemos venido comentando a lo largo del presente trabajo, el denominado test de proporcionalidad. En este orden de ideas para que las intervenciones que se realizan a algún derecho fundamental sean constitucionales debe corroborarse con los cuatro requisitos arriba mencionados.

En este contexto, si la medida legislativa no supera el test de proporcionalidad, el derecho fundamental preservará su contenido inicial. En cambio, si la ley que limita al derecho se encuentra justificada a la luz del test de proporcionalidad, el contenido definitivo o resultante del derecho será más reducido que el contenido inicial del mismo.

Lo anterior, porque el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del principio de igualdad. Así, el

principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el artículo 1º párrafo tercero, de nuestra Carta Magna.⁶⁴

Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

En materia fiscal, cada vez son más y más las sentencias de los juzgadores de amparo que contienen un “control de proporcionalidad”. También conocido como “test” de proporcionalidad, de ponderación, de balance, de razonabilidad o juicio de razonabilidad, es un instrumento metodológico y procedimiento interpretativo cuya finalidad es resolver conflictos que se susciten entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales en México.

Conviene distinguirlo claramente del principio de proporcionalidad tributaria, el cual es, precisamente, un principio material de justicia tributaria que puede considerarse como un derecho fundamental de los contribuyentes, ya que protege su patrimonio, derecho de propiedad y la libertad del individuo en última instancia. El principio de proporcionalidad tributaria se identifica plenamente con el principio de capacidad contributiva, buscando en último término salvaguardar el derecho de igualdad constitucional. En términos sencillos, se busca que entre mayor sea la riqueza del contribuyente, mayor debe ser el tributo que pague. Este importante principio se encuentra plasmado y protegido en la multicitada fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

En cambio, el test de proporcionalidad, se debe utilizar en materia fiscal cuando entran en conflicto dos derechos humanos o fundamentales con motivo de la existencia de una ley fiscal, para decidir si se justifica la afectación a uno de esos derechos fundamentales con motivos razonables y objetivos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas ocasiones que el control de proporcionalidad, requiere que las medidas adoptadas, no excedan

⁶⁴ “Artículo 1. ... Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos en los términos que establezca la ley.”

los límites apropiados y necesarios para alcanzar objetivos legítimos buscados por legisladores, y que cuando exista una gama de opciones de medidas a escoger, deberá tomarse aquella que sea la menos onerosa para el contribuyente. Además, las desventajas causadas no deben ser desproporcionadas a los objetivos buscados. Como se ha mencionado, en primer lugar, la medida debe ser necesaria, lo cual significa que no existe una alternativa menos restrictiva. Debe existir proporcionalidad entre las desventajas causadas por la medida y los beneficios de los objetivos buscados.

Una y otra vez se ha señalado que no se puede justificar una restricción a las libertades, en este sentido, las restricciones sólo serán permisibles si persiguen un objetivo legítimo que se justifique por razones imperativas de interés público, objetivo que debe ser plenamente identificado y constitucionalmente válido. Dichos elementos que lo integran: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación es lo que debe privilegiar en la emisión de los decretos con fines extrafiscales en la modalidad de estímulos fiscales que el decreto impugnado contiene.

La idoneidad implica que la medida legislativa debe tener un fin legítimo y constitucionalmente válido y debe ser objetivamente adecuada para alcanzar ese fin. Lo anterior entraña que el fin sea una consecuencia necesaria o natural de la medida legislativa. Por su parte, la necesidad busca que la medida legislativa restrictiva sea estrictamente indispensable para satisfacer los fines impuestos, lo cual sólo se logra cuando la medida es la menos gravosa para el derecho afectado y cuando no existen otras opciones menos agresivas para satisfacer el fin perseguido. Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación de la medida, se relaciona con la valoración que se hace entre el derecho fundamental afectado y el fin legislativo que provoca la afectación, para decidir si el beneficio obtenido por el fin legislativo justifica la intensidad en la afectación del derecho fundamental.

Sólo en la medida en que la restricción legislativa supere todos estos pasos, podrá decirse que supera el test de proporcionalidad. No obstante, como ya se mencionó, el uso del test de proporcionalidad debe surgir del conflicto real de dos o más derechos fundamentales, lo que implica que debe ser utilizado como una medida complementaria para resolver juicios, no como un sustituto del principio de capacidad contributiva contenido en el citado artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Por ello, los juzgadores deben ser sumamente cautelosos al recurrir a su aplicación, puesto que no cualquier análisis de constitucionalidad en materia fiscal amerita el uso de un test de proporcionalidad. Se debe tener presente que los derechos de los contribuyentes están muy por encima de cualquier normatividad que pretenda conculcarlos sin siquiera tener un fundamento en algún otro derecho humano.

En ese sentido, es evidente que los impuestos por regla general tienen como objetivo una mayor recaudación, pues es algo natural de los sistemas impositivos de los Estados. No obstante, eso no puede justificar jamás la afectación a derechos constitucionalmente protegidos en México, lo cual debiera quedar plenamente asentado en las futuras tesis y jurisprudencias del Poder Judicial de la Federación.

CONCLUSIONES

Podemos llegar a la conclusión del presente trabajo señalando que el estímulo fiscal contenido en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, mismo que fue impugnado por diversas quejasas personas morales, respecto del artículo séptimo transitorio, fracción I, que compila diversos beneficios fiscales y que establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, cumple con dicho test de proporcionalidad en virtud de los siguientes puntos:

- La medida legislativa persiguió una finalidad constitucionalmente válida y objetiva que es el que las personas físicas que se dediquen a actividades empresariales opten por contribuir bajo el esquema del Régimen de Incorporación Fiscal a efecto de que queden inscritos en el padrón de contribuyentes y ampliar la base, ya que estos son los fines que el legislador persiguió en la exposición de motivos que dieron lugar a la expedición de dicho decreto.
- El examen de idoneidad presupone la existencia de que la medida adoptada contribuye de algún modo a lograr el propósito que buscó el legislador al incrementar la base de contribuyentes a efecto de incursionar a las personas físicas con actividades empresariales que se encuentran en la informalidad.
- El examen de necesidad implica corroborar si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguieron y determinar si estas alternativas intervinieron con menor intensidad el derecho fundamental afectado, en este caso el de la igualdad jurídica, como quedó analizado no se vulneró dicho principio ya que se trata de dos personas diferentes (la moral que tributa en el régimen general y las físicas con actividad empresarial que optan por el régimen “especial” de incorporación fiscal” en virtud de sus capacidades administrativas diferentes que ambas poseen.

En suma, el test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso. Ya que en la materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional como se mencionó es flexible, de modo que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa,

principalmente en el tema económico que en este caso el decreto impugnado que compila diversos beneficios fiscales que establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, la Corte resolvió los amparos en revisión que dieron como resultado la Jurisprudencia número 69/2017 analizando el principio de igualdad jurídica desde la perspectiva de un derecho fundamental consignado en el artículo primero de nuestra constitución, no así el de equidad tributaria consignado en la fracción IV del artículo 31 de la referida ley suprema, y a la cual nos adherimos.

Quizá esta décima época que vive actualmente el Poder Judicial, sea marcada por la observancia de los derechos humanos, pero no en forma irrestricta, sino atemperados por el respeto al derecho de los demás y del propio orden público, por que aquél no deja de ser un derecho individual, hoy día personal, que no puede estar sobre y por encima de la sana convivencia de nuestra sociedad y del interés y orden público, eso sí al amparo y observancia de un Estado de derecho y de una observancia de derechos humanos, que no desborde en impunidad.

BIBLIOGRAFÍA

Alvarez Ledezma, Mario I., *“Acerca del concepto de derechos humanos”*, Serie Jurídica, McGraw Hill, México, 1998, p. XI.

Andreozzi, Manuel, *“Derecho Tributario”*, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951. Pp. 227-230.

Armienta Calderón, Gonzalo, *“El proceso tributario en el derecho mexicano”*, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, México, 1977, p. 97.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *“Las garantías individuales”*, 9ª ed., Porrúa, México, 1975, pp. 157-161

De la Garza, Sergio Francisco, *“Derecho financiero mexicano”*, 10ª ed., Porrúa, México, 1981, p. 194.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Limus, 5ª ed., México, 2015 p. 37.

Duverger, Maurice, *“Hacienda Pública”*, 2ª edición española, trad. Enrique Bagaria Perpiña, Bosch Barcelona, 1980, p. VI.

Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, *“Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”*, en *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, III-UNAM, México, núm. 14, enero-junio de 2006, pp. 91-130 p. 102, tesis: “IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS...” *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, tomo CIX, Segunda Sala, p. 545, registro núm. 319, 226.

Ezequiel Guerrero Lara y Enrique Guadarrama López, *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, op. cit., t. I, p. 176, UNAM, México, 1984

Flores Zavala, Ernesto, *“Finanzas Públicas Mexicanas”*, No. 179, Porrúa, México, D.F.

Gangemi, Lello, *“Tratado de hacienda pública”*, Vol. 1, trad. Francisco Fernández Flores, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 9.

Giannini, Achille Donato, *“Instituciones de Derecho Tributario”*, traducción por Fernando Vicente Arche y Jaime García Ontiveros, Editorial de Derecho Financiero, 1957, 604 pp.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., *“Derecho Financiero”*, vol. 1 3ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, p. 268.

Godoy, Norberto J., *“Teoría general del derecho tributario, aspectos esenciales”*, Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1992 PP. 19-20.

González García, Eusebio, *“El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria”*, Unidad Editorial de la Universidad de Guadalajara, México, 1995, p. 125.

Grizziotti, Benvenuto, *“Principios de ciencia de las finanzas”*, 6ª ed., italiana, trad. Dino Jarach, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 3.

Jarach, Dino, *“Curso superior de derecho tributario”*, 2ª ed., tomo 1, Cima, Buenos Aires, 1969.

Laure, Maurice, *“Tratado de política fiscal”*, trad. Manuel García-Margallo, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960, p. 24.

Margáin Manautou, Emilio, *“La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano”*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, S.L. P., 1967, p. 109.

Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F., *“Derecho tributario general”*, 2ª ed. Actualizada, De Palma, Buenos Aires, 1995, p. 92.

Morselli, Emanuele, *“Teoría Generale della Finanza Pubblica, Saggio Metodológico e Giuridico”*, CEDAM, Padua, 1935, p. 9. Traducción libre.

Núñez Soto, Manuel Ángel, *“El federalismo en México, retos y perspectivas”*, UNAM, México, 2002, p. 12.

Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, *“Derecho tributario mexicano”*, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 123.

Pérez Royo, Fernando, *“Derecho financiero y tributario parte general”*, 11ª ed., Civitas, Madrid, 2001 p.25.

Pugliese, Mario, *“Instituciones de derecho financiero”*, 2ª ed., Porrúa, México, 1976, p. 166.

Quintana Valtirjerra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge, *“Derecho tributario mexicano”*, Trillas, México, 1988, p. 101.

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

Salvat, Manuel, *“Los impuestos”*, Biblioteca Salvat de Grandes Temas, Salvat, México, 1973, p.31.

Santo Tomás de Aquino, citado por González Uribe, Héctor, *“Hombre y Sociedad, el dilema de nuestro tiempo”*, Jus, México, 1979, p. 252.

Serra Rojas, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, 6ª. Ed., Tomo Primero. Porrúa, México, 1974, p. 773.

Valdés Costa, Ramón, *“Instituciones de derecho tributario”*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 63-64.

Vanoni, Ezio, *“Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias”*, trad. Juan Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, pp.75-107 y 335-337.

Villegas, Héctor B., *“Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”*, Tomo único, 7ª ed., ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 12.

Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *“Poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros”*, Editoriales de Derecho Reunidas, Jaén, 1977.

LEGISLACIÓN VIGENTE

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto sobre la renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.