



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**Facultad de Derecho**

**Posgrado en Derecho**

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación

Pública, con acuerdo número 974181 del 15 de julio de 1997

---

**ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA 1a./J. 26/2024 (11a.)  
cuyo rubro es “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS  
ARTICULOS 9o., FRACCIÓN X, 15, FRACCIÓN VII, Y 20,  
FRACCIÓN I, DE LA LEY DE LA MATERIA, AL EXENTAR  
DEL PAGO DE DICHO IMPUESTO A LAS PERSONAS  
MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS  
DEDUCIBLES PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA CUANDO ENAJENAN BIENES,  
PRESTAN SERVICIOS INDEPENDIENTES U OTORGAN EL  
USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, RESPETAN EL  
PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD LEGISLATIVA)”**

Tesis para obtener el grado de

**Maestra en Derecho Fiscal**

Presenta la

**Lic. Karla Ortiz Macías**

Ciudad de México, a 18 de mayo de 2026

## **I. INTRODUCCIÓN**

En el presente trabajo, se efectúa un análisis de la jurisprudencia 1a./J. 26/2024 (11a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 461/2021, cuyo rubro es “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN X, 15, FRACCIÓN VII, Y 20, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE LA MATERIA, AL EXENTAR DEL PAGO DE DICHO IMPUESTO A LAS PERSONAS MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CUANDO ENAJENAN BIENES, PRESTAN SERVICIOS INDEPENDIENTES U OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, RESPETAN EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD LEGISLATIVA.

En primer lugar se llevará a cabo un análisis para determinar si la Jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación versó sobre Reglas o Principios de Derecho, para lo cual resulta necesario precisar que diferencias hay entre dichos conceptos.

Posteriormente, se realizará un análisis general de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su antecedente inmediato que es la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, evolución y la mecánica de acreditamiento del impuesto al valor agregado, para continuar con el análisis del contenido en las disposiciones reclamadas, esto es, qué es lo que establecen los artículos 9o., fracción X, 15, fracción VII, y 20, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 2020 (referido más adelante como “las disposiciones reclamadas”), cuáles fueron los motivos y razones por las que el legislador consideró pertinente modificar lo dispuesto en dichas disposiciones para así poder opinar respecto a lo resuelto por los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria, dando origen a la Jurisprudencia analizada.

En la referida Jurisprudencia, los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvieron que los artículos

reclamados, a saber, los artículos 9o., fracción X, 15, fracción VII, y 20, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establecen que la exención del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes llevado a cabo por personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para efecto del impuesto sobre la renta, respetan el principio de razonabilidad legislativa, pues a su consideración la exención implementada tiene un fin constitucionalmente válido y las medidas son idóneas para alcanzar la finalidad buscada por el legislador, sin afectar desproporcionalmente otros bienes constitucionales.

Para tal efecto, resulta necesario establecer en qué consiste el principio de razonabilidad legislativa, su alcance, la exposición de motivos presentada por el Poder Ejecutivo para llevar a cabo la reforma de las disposiciones reclamadas, las consideraciones llevadas a cabo durante el proceso legislativo por parte de la Comisión Dictaminadora y con ello determinar si considero correcta o no la determinación de los Ministros integrantes de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Una vez analizado esto, nos centraremos en estudiar la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia 1a./J. 26/2024 (11a.), los fundamentos y razonamientos por los cuales los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llegaron a la conclusión de que los artículos reclamados no vulneran principios fundamentales, específicamente en nuestro caso el principio de razonabilidad legislativa.

Posteriormente se realizarán diversas consideraciones sobre los temas tratados tanto en la ejecutoria como en la jurisprudencia publicada y, se concluirá si se considera que el criterio adoptado por nuestro máximo tribunal resulta correcto o no.

**A mis padres**, quienes con su esfuerzo, amor y ejemplo me brindaron las herramientas necesarias para convertirme en la persona que hoy soy.

**A mi esposo**, por caminar a mi lado, acompañarme en la búsqueda de mis sueños y por su generosidad al ceder parte de nuestro tiempo para que pudiera crecer profesional y personalmente, y alcanzar esta meta.

**A Regina y Renata**, por ser mi mayor inspiración, mi motivo de vida y la fuerza que impulsa cada uno de mis logros.

## INDICE

|                                                                                                                                       |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>                                                                                                          | <b>2</b>  |
| <b>II. Reglas y Principios de Derecho.....</b>                                                                                        | <b>6</b>  |
| <b>III. Ley del Impuesto al Valor Agregado .....</b>                                                                                  | <b>9</b>  |
| <b>1. Antecedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....</b>                                                                  | <b>9</b>  |
| <b>2. Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2020.....</b>                                                                     | <b>14</b> |
| <b>A. Acreditamiento del impuesto.....</b>                                                                                            | <b>15</b> |
| <b>B. Traslado del impuesto al valor agregado .....</b>                                                                               | <b>19</b> |
| <b>C. Exención del Impuesto al Valor Agregado .....</b>                                                                               | <b>21</b> |
| <b>IV. Principio de Razonabilidad legislativa.....</b>                                                                                | <b>23</b> |
| <b>V. Ejecutoria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 461/2021.....</b>  | <b>31</b> |
| <b>1. Contenido artículos reclamados .....</b>                                                                                        | <b>32</b> |
| <b>2. Ejecutoria .....</b>                                                                                                            | <b>32</b> |
| <b>3. Conceptos de violación en relación con la violación al principio de razonabilidad legislativo.....</b>                          | <b>37</b> |
| <b>4. Análisis llevado a cabo por los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. ....</b> | <b>38</b> |
| <b>A. Cuestión de fondo consideradas.....</b>                                                                                         | <b>38</b> |
| <b>B. Estudio de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la Exposición de Motivos .....</b>                      | <b>43</b> |
| <b>5. Análisis Exposición de Motivos y Dictamen proceso legislativo.....</b>                                                          | <b>47</b> |
| <b>A. Exposición de motivos .....</b>                                                                                                 | <b>47</b> |
| <b>B. Dictamen Comisión de Hacienda y Crédito Público.....</b>                                                                        | <b>50</b> |
| <b>6. Análisis consideraciones en la ejecutoria .....</b>                                                                             | <b>52</b> |
| <b>VI. Conclusiones .....</b>                                                                                                         | <b>61</b> |
| <b>VII. Bibliografía .....</b>                                                                                                        | <b>63</b> |

## **II. Reglas y Principios de Derecho**

Primeramente se va a analizar si el estudio que llevó a cabo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 461/2021, mismo que dio origen a la Jurisprudencia 1a./J. 26/2024 (11a.) versa sobre Principios o Reglas de Derecho para lo cual se señalará cual es su concepto y diferencias.

La distinción estructural de las normas en Principios y Reglas es una de las claves de la hermenéutica jurídica, sobre todo en el ámbito constitucional, constituyendo además un soporte en el que se asienta la solución de los conflictos en los que se involucren los derechos fundamentales.

La distinción entre Principios y Reglas es doctrinal, ya que la misma no se ve reflejada ni en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni en ningún otro texto legal, pero tiene gran importancia en la teoría del derecho. Existen diversos criterios en la doctrina para clasificar los Principios y las Reglas de Derecho, por lo que se atenderá a las que considero más relevantes.

Es importante señalar que tanto los Principios como las Reglas son normas jurídicas, esto es, enunciados prescriptivos que ordenan, permiten o prohíben ciertas conductas humanas. Señala Zagrebelsky “por lo general, las normas legislativas son reglas, mientras que las normas constitucionales sobre derechos y sobre la justicia son predominantemente, principios”.

En el caso de los Principios podemos inferir tres características, a saber: i) la fundamentalidad que se refiere a que su modificación o sustitución tiene efecto directo en una transformación del resto del Ordenamiento jurídico o del sector del mismo en que ésta se inserta, ii) la generalidad, esto es a la amplitud del ámbito de su aplicación y iii) la vaguedad, esto es cuando dado su amplio ámbito de

indeterminación semántica, es difícil efectuar una identificación entre un caso y el supuesto de hecho previsto en la misma.<sup>1</sup>

Los Principios admiten distintos niveles de cumplimiento, mientras que las reglas no, tienen que ser acatadas sin puntos intermedios. De igual forma, en el caso de conflicto entre reglas, debe de declararse una de ellas inválida o establecer alguna excepción, en cambio cuando se habla de principios cabe la ponderación y aplicación de uno sobre el otro, sin anular al que no se ha preferido.

Entendemos por Principio aquella norma no legal, pero sí supletoria de la Ley, esto es, que derivan de la doctrina o por aforismos que gozan de general y constante aceptación y reconocimiento de los jurisconsultos y tribunales, como una valoración a su contenido esencial de verdad o justicia. Por su parte la Regla es aquella norma que ha de cumplirse por la colectividad, por estar así convenida o por haber sido introducida por un órgano competente en un ordenamiento de aplicación general.<sup>2</sup>

Según Alexis Robert, las Reglas son normas que ordenan una consecuencia jurídica definitiva, esto es, tienen un carácter definitivo. Son mandatos taxativos que se cumplen o no se cumplen, mientras que los Principios son normas omnipresentes que exigen una forma de interpretación y argumentación distinta a las Reglas, estas no tienen determinado el supuesto de hecho, es decir, en qué casos van a ser aplicables esos principios o no tienen determinada una consecuencia jurídica, es decir, no se sabe con certeza y claridad con la pura

---

<sup>1</sup> Ruiz, R. R. (II semestre de 2012). *La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho*. Derecho y Realidad, 143. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en [https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho\\_realidad/article/view/4860/3952](https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/view/4860/3952).

<sup>2</sup> Muro-Sandoval, F. C. (s/f). *PRINCIPIOS Y REGLAS DEL DERECHO CIVIL MEXICANO. EN MATERIA DE LA PERSONA Y LA FAMILIA*. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en <https://www.eld.edu.mx/Pisa/3-PRINCIPIOS-Y-REGLAS/Capitulos/5-Cataño-Muro-Sandoval-Fernando-principios-y-reglas-del-derecho-civil-mexicano-en-materia-de-lapersona-y-la-familia.pdf>

lectura de la norma, pues los principios exigen agregar argumentación e interpretación.<sup>3</sup>

Los principios no se ordenan desde el derecho que determinada conducta ocurra de determinada manera, como si ocurre con las Reglas, sino que pretende que cierto bien o interés protegido sea respetado en cada caso.

En el caso en estudio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria analizó y estudió el contenido de los artículos 9, fracción X, 15, fracción VII y 20, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante referida como LIVA) en tanto exentan del pago del impuesto al valor agregado a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta, en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

Esto es, podemos concluir que el estudio de los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se trata de Reglas, ya que de una manera expresa y clara se señala en los artículos analizados que las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta, están exentos del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce de bienes, actos o actividades en principio gravadas por dicho impuesto.

Los artículos reclamados establecen una hipótesis normativa con consecuencias definitivas introducida por un órgano competente en un ordenamiento legal, esto es, la hipótesis normativa es que se exentará del pago del impuesto al valor agregado los actos o actividades que lleven a cabo cierto tipo de personas, señalando en una disposición legal creada por autoridad competente, a saber, la

---

<sup>3</sup> Maniaci, G. (2004, abril). *Algunas notas sobre coherencia y balance en la teoría de Robert Alexy*. Isonomía No. 20. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en [https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-02182004000100008](https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182004000100008).

Ley del Impuesto al Valor Agregado, qué tipo de personas morales les aplica la norma.

Ahora bien, como su propio nombre lo señala, el Principio de razonabilidad legislativa constituye un Principio, ya que el mismo exige una interpretación por parte en este caso del Juzgador, en el que debe de valorarse su contenido y protege un bien jurídicamente tutelado.

### **III. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

#### **1. Antecedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Con la finalidad de llevar a cabo el análisis si las exenciones al impuesto al valor agregado contenidas en los artículos 9, fracción X, 15, fracción VII y 20, fracción I (LIVA), en tanto exentan del pago del impuesto al valor agregado a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta, en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, violan el principio de razonabilidad legislativo, resulta necesario llevar a cabo un análisis histórico de la LIVA para poder vislumbrar su finalidad y mecánica tributaria.

El origen inmediato de la LIVA es la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles de 1948. Dicha ley contemplaba un gravamen general sobre las ventas, este impuesto era similar al impuesto al valor agregado que actualmente conocemos, era pagado por el comprador y cobrado por el vendedor, quien lo entregaba al fisco federal y, el hecho de que fuera recaudado por un intermediario, que lo trasladaba al consumidor, definió su carácter indirecto.

No obstante ello, a diferencia del impuesto al valor agregado que actualmente conocemos, era un impuesto en cascada o de imposición acumulativa, esto es, consistía en cubrir un impuesto sobre otro impuesto de la misma naturaleza. Se llevaba a cabo el pago de impuesto por cada etapa de producción o comercialización, sin que este pudiera ser recuperado por los productores, lo que

daba como resultado costos y precios elevados para los productos finales, produciendo efectos acumulativos desiguales<sup>4</sup>.

El problema principal para el pago de este impuesto, era que no podía ser trasladado en todas las etapas del proceso de producción y se calculaba en base al precio final de venta, pudiendo solamente deducir los gastos del último proceso, es decir, que los gastos de las etapas anteriores no eran deducibles, por lo cual se ingresaba al precio final produciendo un impacto severo en la economía del país.

El porcentaje cobrado por el impuesto federal sobre ingresos mercantiles era el 4% y se pagaba según el número de intermediarios que estuviesen involucrados en las fases de compraventa del producto, por lo que el efecto era acumulativo y quedaba oculto en el precio final. Esto, provocaba una gran desigualdad en la competitividad del mercado, ya que por una parte mientras las empresas pequeñas o medianas no contaban con el capital para cubrir toda la etapa de la producción tenían que acudir a intermediarios para finalizar la producción y, terminaban pagando un alto costo en impuestos, por otra parte, las empresas grandes que tenían una mayor capacidad productiva para realizar todas las etapas, podían cubrir todo el proceso completo y ofrecer un producto a más bajo costo, lo que se traducía en un producto más económico en el precio final.

Así las cosas, fue sustituido este impuesto por el impuesto al valor agregado, el cual se proponía que debía de pagar por cada una de las etapas de producción, con la diferencia de que al efectuar el pago del impuesto este podría ser recuperado al trasladarse a los clientes y pagar a proveedores de modo que al Estado solo se enterara la diferencia, de esta manera no se permite que sea acumulado en cada etapa y por lo tanto no influirá en el precio final del producto, evitando que termine oculto para los consumidores finales.

---

<sup>4</sup> VERÓNICA GARCÍA HERNANDEZ, CLARA CONCEPCIÓN GARCÍA JERÓNIMO, ROSA MARTÍNEZ HERNÁNDEZ, MARÍA SOLEDAD MARTÍNEZ CABRERA, ELIZABETH SOLÍS CARDENAS. (2003). *IMPACTO FINANCIERO DEL IVA EN EMPRESA DEDICADA A LA COMPRAVENTA, DISTRIBUCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ALIMENTOS (ALIMENTOS MEXICANOS, S.A. DE C.V.)*. INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL, P. 13.

De esta manera, el impuesto al valor agregado vigente tiene como finalidad el gravar el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otros entes, para después enajenarlos o prestar servicios.

En la exposición de motivos de la LIVA en 1979, se explica que se propuso el establecimiento del impuesto al valor agregado como un sustituto del impuesto federal sobre ingresos mercantiles que fue establecido desde 1947, época en que representó un instrumento de modernización en el sistema fiscal, ya que permitió abandonar gravámenes como el impuesto federal del timbre sobre las facturas que debían expedir los comerciantes, así como los impuestos estatales de patente o sobre giros comerciales, que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, daban lugar a obligaciones secundarias que elevaban los costos de los causantes y afectaban el nivel de precios.<sup>5</sup>

A juicio del Ejecutivo, el impuesto sobre ingresos mercantiles cumplió con su función; sin embargo, resultaba necesario su sustitución por el impuesto al valor agregado, ya que se consideró que el desarrollo económico había provocado una mayor complejidad de los procesos de producción y distribución.

En la exposición de motivos, el Poder Ejecutivo reconoció que la principal desventaja del impuesto sobre ingresos mercantiles era que debía pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización, provocando alzas de los precios que terminaban afectando a los consumidores finales.

Esto es, ya que gravaba todos los insumos que utiliza el productor en la elaboración del bien, se aumentaba el precio del mismo, además, en el proceso de comercialización se iba causando el impuesto a la tasa del 4% en repetidas ocasiones, por lo que entre más largo era el proceso de distribución más alto sería el impuesto y el precio.

---

<sup>5</sup> *El Trimestre Económico*, Vol. 46, No. 183(3) (Julio-Septiembre de 1979), pp. 763-766) consultado el 1 de mayo de 2025 en <https://www.jstor.org/stable/23394715>

Para tener una mejor comprensión respecto a la finalidad de la LIVA, resulta necesario transcribir la exposición de motivos del proceso legislativo que dio origen a dicha ley, donde se señaló en las partes que nos interesan:

“... La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre ingresos mercantiles deriva de que se causa en “cascada”, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales.

...

El impuesto al valor agregado que se propone en esta Iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas de la producción y el consumo; **pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industria o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia.** De esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna” (Énfasis añadido).<sup>6</sup>

De la anterior transcripción se puede advertir que una de las grandes diferencias del impuesto federal sobre ingresos mercantiles vs el impuesto al valor agregado es que éste último, si bien se causa en cada una de las etapas de la producción y el consumo, así como que de igual forma se traslada el impuesto, lo cierto es que deja de ser un impuesto en cascada, ya que va a permitir que los contribuyentes del impuesto al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, puedan recuperar el impuesto que a éstos les trasladaron sus proveedores

---

<sup>6</sup> *El Trimestre Económico*, Vol. 46, No. 183(3) (Julio-Septiembre de 1979), pp. 763-766) consultado el 9 de agosto de 2025 en <https://www.jstor.org/stable/23394715>

y solo enterar la diferencia entre éstos, lo que se conoce como la figura del “acreditamiento”.

Con la nueva mecánica, se contempla la figura del acreditamiento del impuesto, a través del cual se impide que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios y al llegar a los consumidores finales no se aumenten los precios.

Así, el impuesto al valor agregado en su aparición en 1980, contó con actos exentos, una tasa fronteriza de 6%, una tasa general de 10% y tasa de 0% para alimentos agrícolas y básicos. Finalmente, después de diversas reformas, en 2014, el impuesto al valor agregado contiene actos gravados a la tasa de 0% y 16%, así como actos exentos para ciertos productos y servicios.

Para estudiar si las disposiciones reclamadas, en tanto, exentan del pago del impuesto al valor agregado a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta, en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, violan o no el principio de razonabilidad legislativo, se debe conocer cuales fueron las razones por las cuales el legislador decidió derogar el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y dar origen a lo que hoy conocemos como el impuesto al valor agregado, siendo la principal razón el establecimiento de un impuesto que no fuera en cascada, que cada industria o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recuperara el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia.

Esto es, uno de los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, es que a diferencia de los impuestos anteriores, es la figura del acreditamiento antes señalado.

Una vez analizados los razonamientos por los cuales el Ejecutivo Federal propuso la creación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismos que fueron compartidos por los legisladores, se estudiará que establece la Ley vigente en el

año de 2020, misma que fue sujeto de estudio en la Jurisprudencia 1a./J. 26/2024 (11a.) cuyo rubro es “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS ARTICULOS 9o., FRACCIÓN X, 15, FRACCIÓN VII, Y 20, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE LA MATERIA, AL EXENTAR DEL PAGO DE DICHO IMPUESTO A LAS PERSONAS MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CUANDO ENAJENAN BIENES, PRESTAN SERVICIOS INDEPENDIENTES U OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, RESPETAN EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD LEGISLATIVA.”

### **Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2020**

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

Dicho artículo señala que el impuesto se calculará aplicando a los valores de los actos o actividades gravadas por dicha Ley, una tasa general del 16%. Dicho impuesto se deberá trasladar de forma expresa y por separado a las personas que, entre otros, adquieran los bienes.

Esto es, la LIVA está redactada como lo señala la ciencia jurídica y fija la hipótesis normativa o supuesto jurídico que constituye el hecho imponible cuando se realiza el acto o se asume la conducta prevista como el hecho generador de la obligación del pago del tributo.

La obligación de pagar el impuesto al valor agregado constituye una obligación *ex lege*, en virtud de que la persona obligada del pago del impuesto al valor agregado lo será en el momento en el que lleve a cabo el supuesto normativo o la hipótesis jurídica señalada en la norma, más no así solamente por así decirlo la ley.

El referido artículo continúa señalando que el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la LIVA. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiera retenido.

### **A. Acreditamiento del impuesto**

Desde aquí podemos advertir que la mecánica del impuesto al valor agregado es que el contribuyente pague el impuesto a su cargo, pero disminuya (acredite) el impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado o el que hubiera pagado en la importación de bienes o servicios. De igual forma, el contribuyente podrá disminuir del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiera retenido. Con esta mecánica se da cumplimiento a la finalidad del impuesto al valor agregado, esto es, que repercuta en cada etapa, pero en el consumidor final.

Por su parte, el artículo 4 (LIVA) establece que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar los valores señalados en la Ley de Impuesto al Valor Agregado la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado en el mes de que se trate.

De esta forma, el acreditamiento es disminuir del impuesto que haya causado el contribuyente, el impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado y el impuesto derivado de la importación de bienes o servicios en el mes al que correspondan.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia (Tesis P./J. 107/2006 P7 (9a)), en su ejecutoria señaló que para efectuar el cálculo

del impuesto al valor agregado, se aplica la tasa al valor del bien o servicio adquirido o recibido en la respectiva etapa de producción y comercialización que incide generalmente en el consumidor final; pero con éste no es el sujeto pasivo del tributo, el impuesto constituye parte integrante del costo total del bien adquirido o servicio recibido y coincide en gran medida con la universalidad del impuesto recaudado por el Estado.

El impuesto al valor agregado por ello es considerado como un impuesto indirecto, en el cual existe un traslado de la carga tributaria al consumidor, lo que implica que incida materialmente sobre el consumo, esto es, sobre la riqueza del consumidor, destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios. El impuesto al valor agregado como su nombre lo indica recae sobre el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva o de comercialización, para efecto de la fijación del quantum de la obligación tributaria que materialmente incide sobre la riqueza destinada al consumo.

Al respecto, en el caso del impuesto al valor agregado la capacidad contributiva se ve expresada en la capacidad de consumo.<sup>7</sup>

Los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvieron que si bien el acreditamiento del impuesto al valor agregado no puede ubicarse en la categoría tradicional de elemento esencial de la contribución, dicha figura es inherente al impuesto al valor agregado, es decir, se trata de un instrumento fundamental del tributo que impide su desnaturalización.<sup>8</sup>

Continúan señalando los Ministros en su sentencia (amparo en revisión 92/2006) que la base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor

---

<sup>7</sup> Manzanilla, P. M. (Ed.). (julio-diciembre 2024). Más allá de la capacidad contributiva: una mirada a la proporcionalidad tributaria en los derechos tributarios en México. Revista Nomos UNAM.

<sup>8</sup> Amparo en revisión 902/2006. Sentencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de abril de 2007, Recuperado el 24 de julio de 2025, de <http://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/20099>

total de los actos o actividades gravadas, de manera tal que si bien podría afirmarse que la mecánica del acreditamiento no es ni forma parte de dicho elemento esencial, lo cierto es que presenta una relación sustancial con aquella y con la forma de pago del tributo, puesto que su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían, en último término a perder la cobertura constitucional que se encuentra en la ley respectiva, como punto de partida, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad tributaria.

De aquí podemos desprender la importancia del acreditamiento en la mecánica del impuesto al valor agregado, ya que se considera una parte esencial de éste e incluso es un elemento para considerar que el impuesto respeta el principio de proporcionalidad tributaria, ya que grava al consumidor final del bien o servicio o quien recibe el uso o goce del bien.

Ahora bien, la (LIVA, art. 5) establece que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes, deberán reunirse diversos requisitos, entre los que se encuentran, los siguientes:

- Que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables por los que se deba pagar la tasa general, o bien, la tasa del 0% (para estos efectos, se consideran que son estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas que sean deducibles para el impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto), en el caso de erogaciones parcialmente deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento la proporción en las que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

- Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes respectivos; y

- Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Asimismo, la fracción V del mencionado artículo establece que cuando se esté obligado pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes (inversiones) que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes (inversiones) que no se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, incluyendo aquéllas a que se refiere el artículo 4o.-A de la LIVA, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado o no al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable o no la tasa de 0%, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme a la LIVA les sea aplicable la tasa de 0%, para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece la Ley, incluyendo aquéllas a que se refiere el artículo 4o.-A de la misma, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor

agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, incluyendo los actos o actividades a que se refiere el artículo 4o.-A de la Ley.

En este sentido, el impuesto al valor agregado podrá acreditarse en la medida de que el contribuyente lleve a cabo actividades gravadas por el impuesto o incluso a la tasa del 0%, más no así cuando éste realice exclusivamente actividades exentas, como sería el caso en estudio.

### **B. Traslado del impuesto al valor agregado**

Los contribuyentes obligados al pago de este impuesto son quienes deberían de cobrar a los adquirentes de bienes, a quienes usen o gocen temporalmente un bien, o reciban un servicio, una cantidad igual al impuesto al valor agregado establecido en la Ley, esto es conocido como traslación del impuesto.<sup>9</sup>

Del análisis a la mecánica del pago del impuesto al valor agregado, se puede advertir que es un impuesto indirecto, en la cual la incidencia del impuesto recae en el consumidor final.

La incidencia es considerada una medida del reparto de la carga tributaria entre los diferentes participantes del sistema económico, en el caso de los impuestos indirectos, como se trata del impuesto al valor agregado, dicha carga no siempre queda repartida en proporciones iguales entre los participantes del proceso productivo, aunque el único beneficiario siempre será el estado.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Córdova Farciert Pedro. Impuesto al Valor Agregado. consultable el 24 de julio de 2025 en [https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=GetIDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=IA3&dq=impuesto+al+valor+agregado+mexico&ots=cQAs\\_lh\\_vu&sig=Xa78pllw4UQRxHiplFIY0PNLMF4&redir\\_esc=y#v=onepage&q=impuesto%20al%20valor%20agregado%20mexico&f=false](https://books.google.com.mx/books?hl=es&lr=&id=GetIDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=IA3&dq=impuesto+al+valor+agregado+mexico&ots=cQAs_lh_vu&sig=Xa78pllw4UQRxHiplFIY0PNLMF4&redir_esc=y#v=onepage&q=impuesto%20al%20valor%20agregado%20mexico&f=false)

<sup>10</sup> Ojeda, F., Preciado, F., & Rodríguez, A. (2022). La recaudación del Impuesto al Valor Agregado en México: 2012-2021. *Actualidad Contable Faces*, 1(45), 127–146. <https://doi.org/10.53766/accon/2022.01.45.07>

Por medio de la figura de la traslación del impuesto es que el impuesto al valor agregado recae (incide) en el consumidor final, quien en su posición de encadenamiento de traslación, ya no puede repercutirlo y se vuelve el verdadero pagador del impuesto. El C.P. Jesús F. Hernández Rodríguez y la C.P. Mónica Isela Galindo Cosme afirman que “El sujeto del Impuesto es diferente al sujeto pagador del mismo”.

Nuestros Tribunales Colegiados de Circuito en la (Tesis aislada I. 4o.A.716 A (9ª)) señalan que debido a la mecánica del impuesto al valor agregado, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que ésta es repercutida a un tercero, quien se considera el sujeto económico y quien generalmente es el consumidor final del bien o quien recibe el servicio mediante el pago del precio correspondiente.

Incluso, resulta relevante lo señalado en esta tesis, ya que los Magistrados del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señalaron que cuando existe la imposibilidad jurídica para realizar el traslado del impuesto al valor agregado, como en el caso de la declaratoria de quiebra del sujeto económico, es el sujeto jurídico quien absorbe económicamente la carga del tributo, sin una razón que lo justifique legalmente, por tal motivo se le otorga el derecho a compensar las cantidades pagadas indebidamente por tal motivo, pues bajo circunstancias ajenas a éste, se ve obligado a pagar el impuesto, sin que éste lo pueda repercutir como lo establece la ley (LIVA).

Esto es, a lo largo de la vida de la ley (LIVA) se ha reconocido que el mismo debe de ser trasladado y repercutirlo al consumidor final, quien es el sujeto económico del impuesto, es en quien incide la carga tributaria, por tal motivo, es indispensable para que la mecánica surta sus plenos efectos legales, que exista tanto el traslado del impuesto al valor agregado cuando se lleve a cabo un acto o actividad gravada, como el derecho a acreditar el impuesto que le es trasladado a quien **llevó a cabo el acto o actividad gravada.**

### **C. Exención del Impuesto al Valor Agregado**

En las disposiciones reclamadas (LIVA, art. 9, 15 y 20), se establecen los supuestos en la enajenación de bienes, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes en los cuales no se pagará el impuesto al valor agregado, dentro de los cuales se encuentran aquellos actos o actividades llevadas a cabo por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta.

Mediante reforma llevada a cabo en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019, misma que entró en vigor el 1º de enero de 2020, se introdujo como supuesto a través del cual no se paga el impuesto al valor agregado, a la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes llevada a cabo por estas personas morales (autorizadas para recibir donativos deducibles para el impuesto sobre la renta).

Al respecto, la exención debe de ser entendida como la liberación de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, siempre debiendo de respetar los principios fundamentales y atendiendo a razones de equidad, conveniencia o política económica, pero sin desaparecer los elementos de la relación jurídico-tributaria.

Es importante señalar la diferencia que hay entre una exención y una no causación del tributo (no sujeción de un tributo). La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el (amparo en revisión 3721/2024)<sup>11</sup> señaló que “la no causación de un tributo deriva generalmente de la interpretación en sentido contrario del hecho previsto en forma abstracta por la norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria”, esto es, en el caso que nos ocupa, todos aquellos actos y/o actividades que no encuadren en la hipótesis normativa de la causación del impuesto al valor agregado, no causará el impuesto respectivo.

---

<sup>11</sup> Amparo en revisión 3721/2024. Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación, de 6 de noviembre de 2024.

La exención se ha entendido como una excepción a la regla general de causación del tributo y se requiere que el sujeto actualice la hipótesis normativa causante del impuesto y por otra parte que no obstante se deba de causar el impuesto, por una causa económica, política, de conveniencia, entre otros, se haya establecido el no pago del impuesto. Esto es, en la no causación no se lleva a cabo la actualización del hecho imponible, a diferencia de la exención, en donde sí se actualiza el hecho imponible pero se exime del pago del tributo.

En cambio, cuando el legislador establece una exención en el pago de un tributo, como es el caso, del impuesto al valor agregado, el sujeto sí es ubicado en la hipótesis de causación del tributo, en la hipótesis de incidencia y , por ende, sí causa el impuesto, por lo que surge el deber de pagar el mismo; sin embargo, por razones de índole económica, política, social o financiera, entre otras, el legislador establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, evitando el pago de un tributo que sí se causó.

De esta forma, en este trabajo se analizarán las razones y fundamentos por los cuales el legislador consideró pertinente e idóneo exentar del pago del impuesto al valor agregado a estos sujetos, así como si dicha exención resulta o no violatoria del principio de razonabilidad legislativa, por cuanto a que, si bien establece el no pago del impuesto por llevar a cabo dichos actos o actividades, lo cierto es que al llevar a cabo este tipo de contribuyentes únicamente actividades exentas (no gravadas) del impuesto, no se les permite a los sujetos a efectuar el acreditamiento del impuesto que le es trasladado por sus proveedores, lo que implica que éstos sean los sujetos económicos del impuesto que les fue trasladado y no así el consumidor final.

Además de que lo anterior traería como consecuencia que éste tipo de personas al absorber la carga económica del impuesto, pueda ser afectado el precio final.

Para tal efecto, resulta necesario definir qué es el principio de razonabilidad legislativa, para posteriormente llevar a cabo el análisis de la exposición de motivo y consideraciones del legislador para introducir este supuesto de exención y con ello, llevar a cabo el análisis de lo que señaló la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia que se estudia.

#### **IV. Principio de Razonabilidad legislativa**

Para comprender la noción de razonabilidad partiremos de dos premisas, a saber, la primera que es que el derecho es una herramienta fundamental de los hombres para la ordenación de la vida social y la segunda es que el derecho busca cumplir un fin, lograr relaciones justas entre los hombres, el logro de la justicia y el bien común.

La idea de razonabilidad en un sentido lato implica un examen de las “razones” de derecho, esto es, examinar la racionalidad de los medios y fines del derecho. Esto es, la razonabilidad actúa como un factor justificador del ordenamiento jurídico. Cuando la norma sea razonable, no sólo en sí misma, sino frente a todo el ordenamiento jurídico, solo así puede considerarse que es “derecho” y así “justa”.

El logro de los objetivos constitucionales y los Fines del Estado para lograr el bien común, es posible a través del ejercicio de las facultades que establece nuestra propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, la competencia que se le otorga a los órganos creados para tales efectos, como por ejemplo, la potestad de establecer disposiciones legislativas con eficacia normativa.

De esta forma, el control de constitucionalidad en su sentido primordial es una herramienta que permite a los tribunales ejercer un examen de la validez de la norma por cuanto al cumplimiento del procedimiento, requisitos formales y la competencia del órgano que la emitió. Sin embargo, no nos podemos limitar a un estudio de la validez constitucional de una norma con las reglas formales o adjetivas, sino también es necesario atender a la materia (sustancia) de la norma,

esto es, llevar a cabo el control sobre el contenido o la sustancia de una norma teniendo en consideración su finalidad y los medios empleados para ello.

Así, el principio de razonabilidad, o proporcionalidad, es un principio general de derecho, opera como un límite constitucional al poder del Estado, y como un criterio de control de las normas de modo que su contenido sea conforme a derecho y que los derechos fundamentales no se vean afectados o alterados en su contenido esencial.<sup>12</sup>

Ahora bien para llevar a cabo el análisis del principio de razonabilidad legislativa, resulta relevante hacer referencia a lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Tesis P./J. 139/2007 (9a)), ya que en dicho precedente los Ministros integrantes de nuestro máximo tribunal establecieron que, en el sistema jurídico mexicano, el principio de proporcionalidad puede deducirse del texto supremo, básicamente como exigencia del principio de legalidad; de la prohibición constitucional que exige al legislador no actuar en exceso de poder o de manera arbitraria.

De igual forma, establecieron que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que se fije el alcance de una garantía individual por parte del legislador considerando que: i) se persiga una finalidad constitucionalmente legítima, ii) ser adecuado, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido, iii) necesaria para lograr esa finalidad, de tal manera que no sea una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado y iv) estar justificada en razones constitucionales.<sup>13</sup>

Ahora bien, si bien el legislador está autorizado para desarrollar los límites constitucionales de las entonces denominadas garantías individuales, ahora

---

<sup>12</sup> Sapag, M. A. (23 de octubre de 2008). EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO LIMITE CONSTITUCIONAL AL PODER DEL ESTADO: UN ESTUDIO COMPARADO. Universidad Austral pag. 183.

<sup>13</sup> Tesis P./J. 130/2007 (9a), Semanario Judicial de la Federación, Novena Época.

derechos fundamentales, y para reglamentar sus posibles conflictos; lo cierto es que, dicha actividad está condicionada por los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica, por considerar que existe la imposibilidad de que una ley secundaria nulifique injustificadamente el contenido de cualquiera de dichas garantías, máxime que éstas son de superior entidad y jerarquía normativa; de ahí que, el legislador debe actuar de manera acorde a dichos principios, y que para verificar el cumplimiento a éstos ese operador jurídico debe constatar que la disposición relativa colme los requisitos siguientes:

- a) Perseguir una finalidad constitucionalmente legítima;
- b) Debe ser adecuada, idónea, apta, susceptible de alcanzar la finalidad constitucional perseguida por el legislador a través de la limitación respectiva;
- c) Debe ser necesaria, es decir, suficiente para alcanzar la finalidad constitucionalmente legítima, de tal forma que no implique una carga desmedida e injustificada para el gobernado respectivo; y,
- d) Ser razonable, de tal forma que cuanto más intenso sea el límite de la garantía individual, mayor debe ser el peso o jerarquía de las razones constitucionales que justifiquen dicha intervención.

Este criterio ha sido reiterado en diversos precedentes del Pleno del Máximo Tribunal, integrándose al respecto la jurisprudencia cuyo rubro: “GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA”.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA. De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de

Ahora bien, sobre el particular no podemos dejar de advertir que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido consistente en sostener que la fuerza normativa de los principios democrático y de separación de poderes tiene como consecuencia que los órganos del Estado deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso General y el Presidente de la República, en el marco de sus atribuciones, lo que le hemos llamado “libertad de configuración legislativa”.

Derivado de 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.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido para para el caso de normas tributarias o con efectos económicos la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, así en tales materias, un control muy estricto llevaría al

---

legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados.

Amparo en revisión 2146/2005. 27 de febrero de 2007. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Encargada del engrose: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 810/2006. 27 de febrero de 2007. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1285/2006. 27 de febrero de 2007. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Amparo en revisión 1659/2006. 27 de febrero de 2007. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

Amparo en revisión 307/2007. 24 de septiembre de 2007. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Consultado el 25 de julio de 2025 en el enlace <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/170740>.

juzgador a sustituir la competencia legislativa del Congreso, o en su caso la competencia extraordinaria que puede corresponder al Poder Ejecutivo.

Inclusive, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia (1a. /J. 205/2023 (11a.)) estableció que con motivo del principio de separación de poderes, el legislador cuenta con la llamada “libertad de configuración legislativa” del sistema tributario tanto el sustantivo como adjetivo, por lo que la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo en el caso del análisis de deducciones fiscales, por lo que el control se limita a verificar que la intervención legislativa haya perseguido una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, así como que el medio elegido tenga correspondencia con el fin perseguido sin que afecte desproporcionalmente el derecho a contribuir acorde a los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional (CPEUM).

Lo anterior es así, ya que no es función del Poder Judicial de la Federación, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sigue sosteniendo que para lograr el reconocimiento de validez constitucional de normas de índole económico, basta que busquen avanzar en la realización de fines constitucionales válidos, que introduzcan medidas relacionadas racionalmente con dichos fines, es decir, que sean idóneas para alcanzar la finalidad perseguida y que no sean abiertamente desproporcionales en la afectación de otros bienes constitucionales.

Esto es, el principio de razonabilidad legislativa consiste en que las normas busquen llevar a cabo la realización de la finalidad constitucional válida, esto es, que la norma sea idónea para alcanzar el fin perseguido por el legislador, pero con la limitante de que no sean abiertamente desproporcionales.

Al respecto, nuestro máximo tribunal ha señalado que el hecho de que en la exposición de motivos de una norma no se adviertan razones específicas para su creación, no significa que se transgreda el principio de razonabilidad, pues no es

dable exigir que todas y cada una de las disposiciones que integran los ordenamientos deban ser materia de una motivación específica, ya que ello significaría una actividad materialmente imposible de llevar a cabo. Además de que, la intención legislativa puede derivarse del propio contenido del numeral y ello no es impedimento para analizar su regularidad constitucional a partir de ello.<sup>15</sup>

Ahora bien, una vez analizado lo anterior, resulta necesario llevar un análisis sobre el principio de proporcionalidad en la medida, también conocido como “Test de Proporcionalidad” como parte del juicio de razonabilidad legislativa.

El artículo 1° de la (CPEUM)<sup>16</sup>, establece que en México todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte.

---

<sup>15</sup> Sirven de apoyo, por analogía, las tesis P. XXXIII/2007 y 2a. XXVII/2009 del Tribunal Pleno y de la Segunda Sala de la Suprema Corte, respectivamente cuyos rubros son “FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA” y “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LEYES QUE DAN TRATO DESIGUAL A SUPUESTOS DE HECHO EQUIVALENTES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LO ESTABLEZCA”.

<sup>16</sup> **“Artículo 1°. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los 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.

[...]

(Énfasis añadido)

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

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

Por su parte, los derechos fundamentales son pretensiones jurídicas destinadas para establecer los límites que los representantes de los ciudadanos no pueden traspasar en el desarrollo de sus responsabilidades normativas, no son en sí mismos ilimitados, situación que ha sido reconocido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>17</sup>.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte que el Poder Judicial ha señalado que todas aquellas autoridades se encuentran obligadas a respetar los derechos humanos establecidos tanto en nuestra Carta Magna como en los Tratados Internacionales en los que México sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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

---

**17 “CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD y “CONFLICTOS QUE INVOLUCRAN DERECHOS FUNDAMENTALES. SU RESOLUCIÓN JURÍDICA.**  
(Énfasis añadido)

Ahora bien, bajo la óptica del *test de proporcionalidad* para que la ponderación en el derecho sea legítima ésta debe ser racional, ya que mientras más racional sea la ponderación, más legítima será el resultado.

Nuestro Máximo Tribunal en la tesis cuyo rubro es: **“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.”**, definió el principio de proporcionalidad como un instrumento metodológico, es decir, un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra 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.

En ese sentido, según se aprecia en dicho criterio jurisprudencial, que nuestro Máximo Tribunal ha establecido tres criterios consistentes en:

1. Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

2. Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

3. La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

Derivado de lo anterior, es claro que el objeto o finalidad del *“test de proporcionalidad”* consiste en que los agentes de la autoridad lleven a cabo un contexto de ejercicio de los derechos fundamentales, en donde éstos no se anulen unos con otros, sino que se maximicen.

Así, el Poder Judicial ha estimado que con independencia que resultara o no legítimo que el legislador regulara la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria la libertad con la que cuenta el legislador no es absoluta, sino que se encuentra limitada a respetar los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributaria mexicano, por lo que la medida utilizada por el órgano constituyente resulta desproporcional, ya que las finalidades perseguidas no se consiguen con el mecanismo establecido en el caso en concreto.

Ahora bien, una vez analizado lo que podemos entender por el principio de razonabilidad legislativa, procederemos a analizar la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 1a./J. 26/2024 (11a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 461/2021, cuyo rubro es “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN X, 15, FRACCIÓN VII, Y 20, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE LA MATERIA, AL EXENTAR DEL PAGO DE DICHO IMPUESTO A LAS PERSONAS MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES PARA LOS EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CUANDO ENAJENAN BIENES, PRESTAN SERVICIOS INDEPENDIENTES U OTORGAN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES, RESPETAN EL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD LEGISLATIVA.

#### **V. Ejecutoria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 461/2021**

En la resolución del (amparo en revisión 461/2021) por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión del 31 de enero de 2024 que dio origen a la tesis de jurisprudencia (1a./J. 26/2024 (11a.)) publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 2 de febrero de 2024 y de observancia obligatoria, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinaron que la exención prevista en las disposiciones reclamadas (LIVA, art. 9, fr. X, 15, fr. VII y 20, fr. I) respetan el principio de razonabilidad legislativa, al considerar los Ministros de dicha Sala que la exención implementada tiene un fin

constitucionalmente válido y las medidas son idóneas para alcanzar la finalidad buscada por el legislador, sin afectar desproporcionalmente otros bienes constitucionales.

Los Ministros de la Primera Sala consideraron que el legislador en ejercicio de su libertad de configuración, decidió liberar del impuesto a los actos y a las actividades realizadas por instituciones, sociedades o asociaciones cuyos fines son de carácter social o colectivo, para evitarles contingencias económicas que impidan su operación, ya que tienen como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, a quienes no se les trasladará el impuesto como destinatarios de dichos actos o actividades, con lo que se protege e incentiva los intereses altruistas y de asistencia social de dichas instituciones

De esta forma, determinaron que dicha exención tiene una finalidad constitucionalmente válida, la cual se basa en los artículos 4, 25 y 31, fracción IV. (CPEUM)

### **1. Contenido artículos reclamados**

Con antelación al análisis de la ejecutoria correspondiente, para su mejor análisis y comprensión deberemos de indicar que las disposiciones reclamadas (LIVA, art. 9, fr. X, 15, fr. VII y 20, fr.) vigente a partir del año 2020, señalan que no pagarán el impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes, prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes llevadas a cabo por personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta.

### **2. Ejecutoria**

En la ejecutoria de análisis, considero que los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de una manera acertada llevaron a cabo una breve reseña de la doctrina constitucional que ha establecido

ese Máximo Tribunal en torno al impuesto al valor agregado, como un impuesto indirecto y la mecánica de su acreditamiento.

Primeramente señalaron las diferencias entre un impuesto directo, que grava a manifestaciones directas de la capacidad contributiva y los indirectos que gravan manifestaciones indirectas como el consumo o la transferencia de bienes, entre otros.

Así, señalaron que los impuestos indirectos gravan el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una mera suposición de capacidad contributiva, más no una evidencia fáctica de ésta.

De esta manera, los Ministros reconocieron que en el impuesto al valor agregado el contribuyente de *iure* causa el gravamen; sin embargo, por mandato legal, el impuesto es trasladado al cliente del causante, lo que le llamaron el “contribuyente de facto”, quien finalmente desembolsa el importe nominal de dicho impuesto.

Consistiendo el traslado del impuesto en el cobro o cargo que hace el contribuyente a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios del monto equivalente al impuesto causado.

De esta manera, el impuesto al valor agregado atiende al patrimonio que soporta la operación – el del consumidor contribuyente de facto- de tal manera, que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, entonces también es suficiente para pagar el impuesto.

En efecto, los Ministros de una manera acertada reconocen la diferencia entre los impuestos directos que gravan a la riqueza como lo es el impuesto sobre la renta frente a los impuestos indirectos que atiende al patrimonio que soporta la operación y reconocen que a efecto de conocer si dicho gravamen es proporcional

para el sujeto, resulta suficiente que éste tenga la capacidad de consumir el bien o recibir el servicio.

De esta manera, correctamente se señala que el impuesto al valor agregado es un impuesto al consumo, pues grava la riqueza de quien, dentro de una cadena productiva, se comporta como consumidor final de bienes y servicios. En este sentido, el impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que incide en el consumidor final en tanto que constituye parte integrante del costo total del bien adquirido, servicio recibido o del uso o goce del bien otorgado, por lo que dichos sujetos son quienes al final del día soportan la carga tributaria (incidencia).

Ahora bien, en dicha ejecutoria los Ministros reconocieron que el diseño del tributo, en un segundo plano, implica que éste se refleje entre la diferencia de precio de compra de los insumos o la mercancía con respecto al precio de venta del producto terminado, ya que con ello se advierte el valor que se añadió en cada etapa del proceso de producción, distribución o comercialización de bienes o servicios, siendo que la forma para lograrlo, es a través de la figura del “acreditamiento”, que no es otra cosa que la disminución del impuesto causado contra el impuesto trasladado en la adquisición de insumos, materiales, bienes y demás conceptos que sirven para la prestación del servicio, venta de la mercancía u otorgamiento del uso o goce del bien.

De esta forma, la ley señala (LIVA, art. 4) que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable a la cantidad que resulte de aplicar las tasas a los valores de los actos o actividades gravados por la ley, así el impuesto al valor agregado acreditable es el impuesto trasladado al contribuyente y el impuesto que éste pagó con motivo de la importación de bienes y servicios.

Así, los Ministros reconocen que la mecánica del acreditamiento hace patente la naturaleza del impuesto al valor agregado, siendo que con esta mecánica se conoce que los sujetos que intervienen en cada una de las etapas de producción, comercialización, y consumo de bienes y servicios, cusen y trasladen el impuesto,

para que al mismo tiempo tengan la oportunidad de recuperar el que les fue repercutido por sus proveedores.

Por tal motivo, en mi opinión de una manera correcta, de conformidad con la legislación, la doctrina y los precedentes judiciales que existen, se ha considerado que el acreditamiento si bien es cierto no forma parte de la determinación del tributo, es indispensable y guarda una relación sustancial con el pago del impuesto.

Al respecto, los Ministros consideraron que al traslado como al acreditamiento como pilares esenciales en los que apoya el funcionamiento del impuesto al valor agregado, como elementos “exclusivos de los actos y actividades gravadas”, más no así de aquellos actos o actividades que se encuentran exentos del impuesto, como lo son los artículos 9, 15, 20 y 25 de la (LIVA) y ello obedece a que el acreditamiento se justifica únicamente y exclusivamente en la medida de que se aplique para que el contribuyente, al final entere al fisco únicamente la parte correspondiente al valor que él mismo agregó al producto y servicio.

Sin embargo, como se acreditará posteriormente, considero que contrario a lo aducido por los Ministros en comento, la falta del derecho de acreditamiento del impuesto al valor agregado en el caso que nos ocupa, esto es con la exención prevista en los artículos 9, fracción X, 15, fracción VII y 20, fracción I de la (LIVA), no se justifica, ya que no se sigue la finalidad que los propios Ministros reconocieron en su ejecutoria, que es que el contribuyente al final entere al fisco únicamente la parte correspondiente al valor que él mismo agregó al producto y servicio. En efecto, con la limitante de acreditar el impuesto al valor agregado en el caso de los contribuyentes que como la quejosa que reclamó la constitucionalidad de dichas disposiciones, realizan solo operaciones exentas al ser una institución, sociedad o asociación autorizada para recibir donativos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que por disposición de ley todos sus actos o actividades se encuentran exentas del pago del impuesto, ocasiona que en éstas recaiga toda la carga tributaria del impuesto, sin atender a la finalidad del impuesto.

Ahora bien, cabe señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos precedentes jurisdiccionales, (la Segunda Sala al resolver la contradicción de tesis 276/2014, sostuvo que solamente aquellos contribuyentes quienes lleven actividades gravadas son los que pueden acreditar el impuesto al valor agregado, esto es, pueden estar en aptitud de acreditar los gastos que erogó por concepto del impuesto al valor agregado trasladado en el mismo proceso productivo; sin embargo, quienes se dedican a actividades no gravadas, no pueden verse beneficiadas con el acreditamiento porque al ser ajeno al proceso productivo de donde se deriva la riqueza gravada, esa persona debe considerarse como consumidor final, criterio que constituye jurisprudencia y es de aplicación obligatoria para los tribunales del país, criterio que no forma parte del presente estudio.

De igual forma, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia (Tesis 2a./J. 177/2007 (9a)) sostuvo que el hecho de que los contribuyentes con actividades exentas no puedan acreditar el impuesto a valor agregado que se les hubiese trasladado, no viola el principio de proporcionalidad tributaria establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), ya que a este tipo de personas se les exime el pago del impuesto no obstante actualicen el hecho generador y no se ve mermada su capacidad contributiva en tanto que puede ser considerado esto en el precio de la enajenación de bienes, prestación del servicio u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Inclusive, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la (Tesis 1a. LXVI/2009 (9a)) ha sostenido que la tasa del 0% del impuesto al valor agregado es más beneficioso que la exención del impuesto, ya que la persona que está exento del impuesto, al no formar parte de la mecánica del impuesto, está imposibilitado para efectuar el acreditamiento, de manera tal que el impuesto que le fue trasladado deberá absorberlo como costo, esto es, el impuesto que le fue trasladado incide económicamente en este.

### **3. Conceptos de violación en relación con la violación al principio de razonabilidad legislativo**

Del análisis de la ejecutoria de la jurisprudencia en estudio, en términos generales se argumentó que las disposiciones reclamadas, si bien eximen del pago del impuesto al valor agregado a las personas morales (instituciones o asociaciones) autorizadas para recibir donativos deducibles para el impuesto sobre la renta, esto es, que no causen el impuesto por la enajenación de bienes, prestación de servicios o otorgamiento del uso o goce de bienes, lo cierto es que el legislador no estableció la posibilidad de que éstas personas morales pudieran acreditar el impuesto que les fue trasladado con motivo de los actos o actividades exentas llevadas a cabo, lo que implica que en estas personas morales recaiga la carga tributaria, esto es, que sean los sujetos económicamente afectados del impuesto.

Esto es, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta al no causar el impuesto al valor agregado por los actos o actividades llevadas a cabo por éstas, por una parte se encuentran imposibilitadas de trasladar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado a éstas por sus proveedores a los consumidores finales, pero por la otra, tampoco se establece la posibilidad de que puedan acreditar el referido impuesto al valor agregado que les fue trasladado, lo que implica que recaiga en ellos la carga tributaria como si fueran éstos los consumidores finales del impuesto.

Por tal motivo, es que la parte quejosa en su demanda de garantías consideró que las disposiciones reclamadas resultaban violatorias del principio de razonabilidad legislativa.

La parte quejosa argumentó que el legislador incurrió en una indebida fundamentación y motivación de las normas de exención tributaria reclamadas, toda vez que van dirigidas a un tipo de personas (instituciones, sociedades o asociaciones autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la

renta) lo cual no es justificación válida en tanto no atiende al objeto del hecho imposible del impuesto al valor agregado.

De igual forma, adujo que el esquema fiscal que contempla la (LIVA), al exentar del impuesto por los actos o actividades llevados a cabo por las personas morales en comento, no atendió de manera integral el esquema que rige la Ley, para impedir que se traslade el impuesto al valor agregado por todas aquellas adquisiciones de bienes y servicios que sean estrictamente indispensables para el desarrollo de sus funciones.

#### **4. Análisis llevado a cabo por los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

##### **A. Cuestión de fondo consideradas**

Como se señaló con antelación, la parte quejosa reclamó la inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas, a saber, los artículos 9, fracción X, 15, fracción VII y 20, fracción I de la ley de la materia (LIVA), cuestionando la razonabilidad legislativa de la exención prevista en dichos preceptos.

Los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria consideraron:

a) Que con la reforma a la ley (LIVA), publicada el 9 de diciembre de 2019, se adicionaron los artículos reclamados, para exentar la enajenación de bienes, prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce de bienes, que realicen las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Que conviene destacar el principio jurídico de que todos están obligados a contribuir para sufragar el gasto público de manera proporcional y

equitativa conforme lo establezcan las leyes, consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra carta magna (CPEUM).

c) Que no se trata de un principio general u omnímodo que imponga el sometimiento del gravamen con la misma intensidad a todas las manifestaciones de capacidad contributiva, sino al contrario, se obliga al legislador tributario a diferenciar todas las manifestaciones de capacidad contributiva al tenor de sus características cualitativas o cuantitativas, a efecto de verificar si pueden ser gravadas o en qué medida pueden hacerlo.

d) Es común que por razones de equidad o política económica, se eliminen la regla general de causación de hechos o situaciones gravables, o bien se declaren no obligadas al pago del tributo a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por índole económico o social, se declararán exentos.

e) Que, asimismo existen medidas sustantivas que no se sustentan en la valoración de los principios de justicia tributaria, sino que se conciben y aplican en atención a motivaciones extrafiscales, con la finalidad de establecer una equitativa distribución de la carga tributaria, para incrementar el bienestar material de los gobernados, cuya capacidad contributiva es baja, o bien para incidir en el sistema económico para impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades productivas o usos sociales según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país.

f) Que a criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deben de estar justificados en los trabajos legislativos relativos de los que derivan, o bien desprenderse con claridad del propio precepto que lo establezca.

g) Que el legislador puede hacer uso de diversos medios sustantivos para ajustar al tributo a la realidad económica actual, o bien inspirado por motivaciones de carácter extrafiscal.

h) Que el Alto Tribunal al resolver el amparo en revisión 2146/2005, sostuvo que los principios de proporcionalidad y razonabilidad jurídica se deducen de la Constitución Federal como una exigencia del principio de legalidad y de la prohibición para que el legislador pueda ejercer su poder de manera excesiva o arbitraria.

i) Que la Primera sala ha sido consistente en referir que la fuerza normativa de los principios democráticos y de separación de poderes tiene como consecuencia que los órganos del Estado (incluido el órgano Constitucional) deben respetar la libertad de configuración legislativa, ya sea por el Poder Legislativo o el Ejecutivo, en el ámbito de sus competencias.

j) Que en el caso de normativas con efectos económicos o tributarios por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe de ser poco estricta con el fin de no vulnerar la libertad configurativa del legislador. Esto, ya que un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso o la extraordinaria del Ejecutivo.

k) Que así las cosas, para lograr el reconocimiento de validez constitucional en normas como las que nos ocupan, basta que busquen avanzar en la realización de fines constitucionalmente válidos, que introduzcan medidas relacionadas racionalmente con dichos fines, es decir, que sean idóneas para alcanzar la finalidad perseguida y que no sean abiertamente desproporcionales.

Hasta aquí, se considera que los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de una manera acertada y de conformidad al derecho, señalaron que si bien existe una libertad en la configuración legislativa tanto del Poder Legislativo como del Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia, lo cierto es que no es una libertad irrestricta, ya que para que se respete el principio de legalidad, el legislador no puede utilizar su poder de manera excesiva o arbitraria.

Corroborar el criterio sostenido por los Ministros de la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal en su sentencia a lo establecido en la tesis jurisprudencial 1a./J. 84/2006 cuyo rubro es: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”, en la cual se estableció que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, ya que un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso, pues no es una función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o resultan necesarias.

En este sentido, a efecto de vislumbrar si las disposiciones reclamadas resultan violatorias de los principios de proporcionalidad y razonabilidad legislativa es necesario que se evalúe si: i) se persigue una finalidad constitucionalmente legítima, ii) es adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; iii) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado, iv) está justificada en razones constitucionales<sup>18</sup>.

En efecto, a lo largo de los recientes precedentes judiciales se ha sostenido el amplio margen de configuración con el que cuenta el legislador para conformar el sistema tributario, por lo que su motivación legislativa debe de ser de carácter ordinario y no reforzado, por lo que el legislador se encuentra en posibilidad de exponer las justificaciones razonables que estime pertinentes con un mínimo de exigencia, sin que deba expresar una razón o argumento específico para tal efecto.

De esta forma, los Ministros de la Primera Sala sostuvieron a fojas 19 de su sentencia que para “lograr el reconocimiento de validez constitucional en normas

---

<sup>18</sup> Véase Jurisprudencia P./J. 130/2007 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2007, página 8, cuyo rubro es: GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEB RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA.

como las que nos ocupan en este estudio, basta que busquen avanzar en la realización de fines constitucionales válidos, que introduzcan medidas relacionadas racionalmente con dichos fines, es decir, que sean idóneas para alcanzar la finalidad perseguida y que no sean abiertamente desproporcionales en la afectación de otros bienes constitucionales”.

Es decir, hasta aquí el criterio sostenido por los Ministros de la Primera Sala han sido coincidentes con los últimos criterios sostenidos por el Máximo Tribunal, en el sentido de que el estudio de la constitucionalidad de las normas en materia tributaria debe de ser poco estricto a fin de no vulnerar la libertad de configuración legislativa y de esa forma, basta con que la norma busque la realización de un fin constitucionalmente válido y se considere idóneo para alcanzar la finalidad perseguida para que sea considerado constitucional.

En el caso particular, desde mi punto de vista, el análisis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de estudiar si una norma tributaria resulta violatoria de derechos fundamentales no debiera de ser tan laxa e irrestricta, ya que nuestro Máximo Tribunal cuenta con las facultades necesarias para determinar si una disposición es contraria a los derechos fundamentales por violar los principios de equidad, proporcionalidad, legalidad, razonabilidad legislativa, igualdad, seguridad jurídica, etc., ejerciendo su poder de control, sin que ello implique una violación a la competencia legislativa, ya que no puede tomarse como pretexto la libre configuración legislativa para la violación de derechos, siendo que de considerarse inconstitucional una norma, el poder legislativo gozará de sus facultades para modificar o reformar nuevamente la norma, pero siempre respetando los derechos fundamentales de los gobernados.

De igual forma, considero que contrario a lo que ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, en la exposición de motivos es en donde se debe de advertir claramente las razones específicas para su creación, y no es exigir que todas y cada una de las disposiciones que integran los ordenamientos deban ser materia de una motivación específica; sin embargo, aquellas normas que, como en el caso en estudio, contempla una exención, o bien aquellas normas que establecen alguna

obligación, sanción o excepción deben de ser lo suficientemente claras y acordes a la intención del legislador, siendo que esto último solamente puede advertirse del proceso legislativo de creación de las normas, ya sea en la iniciativa de la norma, o bien, en los dictámenes formulados por las cámaras de diputados o senadores, según corresponda.

### **B. Estudio de los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a la Exposición de Motivos**

Ahora bien, a efecto de analizar si las disposiciones reclamadas resultan violatorias del principio de razonabilidad legislativa, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevaron a cabo el estudio de la exposición de motivos de la norma, para identificar si estas cumplen con la finalidad para la cual fueron emitidas y concluyeron que:

a) Que la Cámara de Diputados, en su dictamen no sólo estuvo de acuerdo con las razones y propuesta del Ejecutivo Federal, sino que además consideró ampliar la exención propuesta a todas aquellas instituciones, sociedades o asociaciones que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, toda vez que consideró que los fines y objetos de creación son de carácter social o colectivo, independientemente de las actividades que realizan.

b) Que la exención en análisis cumple con los requisitos de razonabilidad, pues el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, decidió liberar del impuesto a los actos y actividades realizados por todas aquellas instituciones, sociedades o asociaciones cuyos fines son de carácter social o colectivo, para “evitarles contingencias económicas” que impidan su operación ya que tienen como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos a los que además, derivado de la exención no se les traslada el impuesto como destinatarios de dichos actos y actividades, con lo que, además se protegen e incentivan los intereses altruistas y de asistencia social de dichas instituciones.

c) Que dicha medida **tiene una finalidad constitucionalmente válida, pues de conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca a la soberanía de la Nación y su régimen democrático.

d) Que el legislador puede diseñar leyes fiscales que permitan al Estado, a través de recaudación o las exenciones a la misma, cumplir con los objetivos establecidos para la rectoría económica del Estado y además con otros postulados constitucionales (ej. Artículo 4 de nuestra carta magna, relativo a la protección a los servicios de salud, desarrollo integral, educación, bienestar, cultura y medio ambiente, entre otros).

e) Además de que **se apega a los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país**, que desprende que el sistema tributario tiene como finalidad recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulta justo, equitativo y proporcional, con el propósito de lograr el crecimiento económico y más adecuada distribución del ingreso y la riqueza.

f) Que la exención propuesta **representa una medida idónea para alcanzar la finalidad buscada** pues en principio, identifica a las instituciones, sociedades o asociaciones constituidas sin fines lucrativos como aquellas que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, ya que es a través de la autorización otorgada para tales efectos que se constata que son sujetos constituidos con fines u objetos de creación de carácter social o colectivo.

g) Que se advierte una racional correspondencia entre la medida decretada y las finalidades trazadas, toda vez que **con el objetivo de beneficiar a las donatarias autorizadas para efecto del impuesto sobre la renta**, se propuso liberarlas del pago del impuesto al valor agregado por la realización de sus actividades, **lo que implica que no deban determinar y enterar el tributo**.

h) Que el exentarlas del impuesto al valor agregado, es útil para apoyar su funcionamiento y operación, que es la intención del legislador, toda vez que **al no tener que pagar el mismo, tampoco tiene que cumplir las obligaciones que derivan de la ley que lo establece y regula.**

i) Que el haber obtenido su autorización para recibir donativos del impuesto sobre la renta, demuestra su interés altruista y de asistencia social, sin fines de lucro, que es la razón por la que recibe este tratamiento fiscal de beneficio que, además, redunda en sus beneficiarios que son personas y regiones de escasos recursos, a quienes no se les trasladará el impuesto al valor agregado, lo que abona en la justa distribución de la riqueza y apoyo a los sectores vulnerables, que fue la finalidad constitucional perseguida por el legislador.

j) Que dicha medida no es desproporcional, la exención es el tratamiento fiscal más benéfico, ya que operaciones que deberían de estar gravadas por razones extrafiscales, son liberadas del régimen impositivo de que se trate, con una finalidad específica, que es precisamente incentivar los intereses altruistas y de asistencia social de estas instituciones y con ello beneficiar a los gobernados para cuyo apoyo fueron creadas.

k) Que debe de desestimarse el argumento de la quejosa en el sentido de que el legislador debió atender el esquema total del impuesto, para no solo exentarla, sino impedir que se le traslade el impuesto al valor agregado por todas aquellas adquisiciones que realice de bienes y servicios, y que sean estrictamente indispensables para el desarrollo de sus funciones; ya que es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien los impuestos y el diseño tributario que impulsa el fomento económico, eleva el nivel de competitividad del país y favorece una más justa distribución del ingreso y la riqueza, no es el único instrumento del que se vale el Estado para incluir en el desarrollo de los sectores productivos.

l) Que no existe la posibilidad constitucional de exigir coactivamente al legislador la implementación de regímenes tributarios especiales que en un principio atiendan a diversas finalidades, incluso extrafiscales, ya que el ejercicio de la libre configuración del legislador así como la fijación de la política económica que se estime más conveniente, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo y Ejecutivo en sus respectivas competencia, sin que el Alto Tribunal se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada; además de que lo que pide la quejosa va en contra de la naturaleza del impuesto al valor agregado, como impuesto indirecto.

m) Que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 870/2018 sostuvo que las facultades de rectoría económica no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso de la Unión prevista en el artículo 73, fracción VII de la Constitución Política del país, dentro de los parámetros que prevé el artículo 31, fracción IV constitucional.

En este sentido, los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinaron que las disposiciones reclamadas que contiene una exención en el pago del impuesto al valor agregado a las personas morales autorizadas para recibir donativos para efecto del impuesto sobre la renta, no viola el principio de razonabilidad legislativa, ya que es una medida idónea para cumplir la finalidad del legislador según el proceso legislativo seguido, esto es, beneficiar a este tipo de sociedades para que no se les grave del impuesto al valor agregado por la realización de sus actividades, lo que implica que no deban de determinar y enterar el impuesto.

Que es imposible exigirle al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, esto es, que no se le trasladara el impuesto al valor agregado a éstas personas morales autorizadas para recibir donativos por la adquisición de bienes y servicios, ya que el ejercicio de la libre configuración del legislador así como la fijación de la política económica que se estime más

conveniente, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo y Ejecutivo en sus respectivas competencia, sin que el Poder Judicial se encuentre facultado para enjuiciar la idoneidad de la medida adoptada.

## **5. Análisis Exposición de Motivos y Dictamen proceso legislativo**

Ahora bien, a efecto de determinar si resulta correcta la determinación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que las disposiciones reclamadas por cuanto exentan del impuesto al valor agregado a las personas morales autorizadas para recibir donativos de impuesto sobre la renta no resulta violatorias del principio de razonabilidad legislativa, llevando a cabo un análisis incluso laxo y no estricto del proceso legislativo que dio origen a dichas disposiciones, tal y como lo ha señalado nuestro Máximo Tribunal, es importante destacar cuáles fueron las razones asentadas por el Poder Ejecutivo en su iniciativa de reforma a dichos preceptos legales y cuáles fueron las consideraciones del Congreso de la Unión para aprobar dicha modificación.

Una vez señaladas las razones expuestas durante el proceso legislativo de reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado tanto por el Poder Ejecutivo en su iniciativa de Ley, como la Cámara de Diputados en su dictamen, se analizarán las consideraciones que llevaron a los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a determinar que las disposiciones reclamadas cumplían la finalidad para la cual fueron reformadas.

### **A. Exposición de motivos**

Al respecto, el 8 de septiembre de 2019 el Poder Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, a través de la cual, en materia de impuesto al valor agregado, entre otras cuestiones propuso:

a) Que las instituciones asistenciales o de beneficencia y las sociedades y asociaciones civiles, creadas sin fines lucrativos, que tienen como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, juegan un papel muy importante dentro de la sociedad, principalmente en la atención de requerimientos básicos de salud, vivienda y alimentación, entre otros.

b) Que dichas instituciones, sociedades y asociaciones, en el desarrollo de los fines para los cuales fueron creadas realizan diversas actividades que están afectas al pago del impuesto al valor agregado, por las cuales deben pagar el impuesto de forma mensual, calculado sobre el monto total de las contraprestaciones que, en su caso, reciben, menos el impuesto que les hubieren trasladado sus proveedores o el que hubieren pagado en la importación, en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la realización de las actividades mencionadas.

c) Que dado que para el cumplimiento de sus fines las mencionadas personas morales operan con donativos, con el fin de apoyar sus actividades pueden solicitar autorización al Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, considerándose como personas no contribuyentes de dicho impuesto.

d) Que la experiencia internacional ha demostrado que otorgar la exención en el impuesto al valor agregado a las actividades que realizan las instituciones asistenciales o de beneficencia es la fórmula más favorable para proteger los intereses altruistas y de asistencia social de dichas instituciones.

e) Que **con la finalidad de no generar contingencias económicas que impidan la operación** de las instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos, se considera necesario exentar

del pago del impuesto al valor agregado a las actividades que realizan estas instituciones.

f) Que la exención en el impuesto al valor agregado permite no trasladar a los usuarios o destinatarios de las actividades por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que realizan las instituciones sin fines de lucro.

g) Que se propone adicionar las fracciones X al artículo 9, VII al artículo 15 y I al artículo 20 de la Ley del del Impuesto al Valor Agregado, a fin de exentar del pago del impuesto al valor agregado a la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que realicen las instituciones, sociedades y asociaciones, mencionadas, dedicadas a la atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda; la asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados; la asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; la rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes; la ayuda para servicios funerarios; orientación social, educación o capacitación para el trabajo; apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas; aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad y de fomento de acciones para mejorar la economía popular.

En términos generales de la iniciativa presentada por el Presidente de la República se puede advertir que el Poder Ejecutivo reconoció la importancia de este tipo de sociedades en la atención de requerimientos básicos de salud, vivienda y alimentación, entre otros. Asimismo, a fin de apoyar sus actividades altruistas pueden solicitar autorización al Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, con lo que son consideradas como personas no contribuyentes de dicho impuesto, lo que permite que sus ingresos no estén gravados del impuesto sobre la renta e incentiva a los contribuyentes a efectuarles donativos.

Por lo tanto, con la finalidad de no generar contingencias económicas que impidan la operación de este tipo de instituciones, sociedades y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro, se considera necesario exentar del pago del impuesto al valor agregado a las actividades que realizan, esto permite a los contribuyentes a no trasladar a los usuarios o destinatarios de las actividades por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que realizan las instituciones sin fines de lucro. Además de que la experiencia internacional ha demostrado que otorgar este tipo de exención a las actividades que realizan las instituciones asistenciales o de beneficencia es la fórmula más favorable para proteger los intereses altruistas y de asistencia social de dichas instituciones.

Esto es, la finalidad perseguida por el Poder Ejecutivo con la reforma propuesta fue beneficiar a este tipo de instituciones exentándolas del pago del impuesto al valor agregado, todo ello a efecto de evitar contingencias económicas que impidan su operación, además de permitir el no traslado del impuesto al valor agregado a los usuarios o destinatarios de las actividades efectuadas por éstas.

## **B. Dictamen Comisión de Hacienda y Crédito Público**

Ahora bien, la dictaminadora Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión en su dictamen del 17 de octubre de 2019 consideró:

a) Que coincide con el Ejecutivo Federal en que con la finalidad de no generar contingencias económicas que impidan la operación de las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, las actividades que realicen estén exentas del pago del impuesto al valor agregado, además de que dicho tratamiento es acorde con la experiencia internacional en

donde dicho tratamiento se considera como la fórmula más favorable para proteger los intereses altruistas y de asistencia social de dichas instituciones.

b) Que dicha exención debe ampliarse a todas aquellas instituciones, sociedades o asociaciones constituidas sin fines lucrativos, que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, ya que sus fines u objetos de creación son de carácter social o colectivo.

De todo lo anterior, se puede advertir que de la iniciativa de reforma de Ley del poder Ejecutivo Federal, así como del dictámen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de forma clara y expresa se estipularon las razones por las cuales se determinó exentar del pago del impuesto al valor agregado a todas aquellas personas morales que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esto es, en el caso que nos ocupa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su carácter de órgano controlador de la constitucionalidad de las normas, no requirió siquiera realizar un estudio laxo o superficial de la norma, ya que las razones por las cuales el legislador consideró pertinente otorgar la exención en cuestión se encuentran claramente establecidas en el proceso legislativo de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Estableciéndose como razones para otorgar la exención a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la Renta las siguientes:

i. Que para el cumplimiento de sus fines altruistas y dado de que estas personas morales operan con donativos, con la finalidad de apoyar sus actividades pueden solicitar autorización ante la autoridad fiscal para recibir donativos deducibles para efecto del impuesto sobre la renta, con lo que son consideradas como personas no contribuyentes de dicho impuesto. Lo anterior, les permite que sus ingresos no estén gravados para efectos del mencionado impuesto e incentiva a los contribuyentes a efectuarles donativos.

ii. Que para efecto del impuesto al valor agregado estas personas sí estaban obligadas al pago del referido impuesto, por los actos y/o actividades que realizaban, por lo que con la finalidad de no generar contingencias económicas que impidan la operación de éstas, se consideró necesario exentar del pago del impuesto al valor agregado por la realización de dichos actos y/o actividades, a saber, la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

iii. Que la exención del impuesto al valor agregado permite no trasladar a los usuarios o destinatarios de las actividades por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que realicen las personas morales sin fines de lucro.

## **6. Análisis consideraciones en la ejecutoria**

Ahora bien, una vez que se ha señalado que en el caso en estudio el legislador fue muy claro durante el proceso legislativo de establecer las razones por las cuales consideró pertinente que las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, estuvieran exentas del pago del impuesto al valor agregado, se procede a analizar las consideraciones efectuadas por los Ministros de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para determinar que las disposiciones analizadas no resultan violatorias del principio de razonabilidad legislativa.

En primer lugar, los Ministros determinaron que la exención en análisis cumple con los requisitos de razonabilidad legislativa, pues el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración legislativa, decidió liberar del pago del impuesto al valor agregado por los actos y/o actividades que realizan, a aquellas personas morales que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, ya que sus fines y objetos de creación son de carácter social o colectivo, independientemente de las actividades que realicen. Así las cosas, considero que de manera acertada, los Ministros mostraron cuál fue la

finalidad de la reforma de las disposiciones reclamadas, esto es, en términos generales de beneficiar a aquellas personas morales con fines altruistas que fueron creadas con fines de carácter social o colectivo.

De igual forma, de manera acertada determinó que el beneficio que se pretende dar con esta exención, no contempla únicamente a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, sino también que se pretende proteger e incentivar los intereses altruistas y de asistencia social de estas personas morales, al permitir que no se traslade el impuesto al valor agregado a los destinatarios de estos actos o actividades.

Así concluyeron que esta medida tiene una finalidad constitucionalmente válida pues de conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, le corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático.

Por tal motivo determinaron que el legislador en el ámbito de sus facultades, puede diseñar leyes fiscales que permitan al Estado, a través de la recaudación o exenciones a la misma, cumplir con los objetivos establecidos para la rectoría económica del Estado, además de cumplir con otros postulados constitucionales como el derecho a la salud, desarrollo integral, educación, bienestar, cultural y de medio ambiente, entre otros.

De esta forma, consideró que la exención constituye una medida idónea para alcanzar la finalidad buscada, pues identifica a las instituciones, sociedades o asociaciones constituidas sin fines de lucro como aquellas que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles para efecto del impuesto sobre la renta, pues será precisamente esta autorización, la que constate que son sujetos constituidos con fines de carácter social o colectivo.

Asimismo, consideraron que existe una racional correspondencia entre la medida decretada y las finalidades trazadas, toda vez que con el objeto de

beneficiar a las donatarias autorizadas para efecto del impuesto sobre la renta, se propuso liberarlas del impuesto al valor agregado por la realización de sus actividades, **lo que implica que no deban de determinar ni enterar el impuesto.**

Concluyendo los Ministros, que al exentarlas del pago del impuesto al valor agregado, resulta útil para apoyar sus funcionamiento y operación, lo cual fue la intención del legislador, al no tener que pagar el impuesto al valor agregado, ni tener que cumplir con las obligaciones que derivan de la ley que lo establece y regula.

Hasta aquí, desde mi análisis, lo resuelto por los Ministros de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta parcialmente válido y correcto, esto es así, ya que, si bien es cierto la finalidad del legislador al establecer la exención en estudio fue el beneficiar a este tipo de personas morales, ya que tienen un objetivo o finalidad de carácter social y colectivo, lo cierto es que con dicha medida no se logra que éstas personas morales dejen de determinar y enterar el impuesto al valor agregado.

Esto es, en una mecánica de un impuesto directo, con la exención de referencia se estaría logrando la finalidad propuesta por el legislador, a saber, que éstas empresas no sean contribuyentes del impuesto por la realización de sus actividades; sin embargo, en el caso del impuesto al valor agregado, al constituir un impuesto indirecto, el hecho de no permitir que las personas morales trasladen al consumidor (personas, sectores y regiones de escasos recursos o de sectores vulnerables, entre otros) el impuesto al valor agregado, ocasiona que éstos sean los que incidan en el pago del impuesto que les fue trasladado por sus proveedores.

Esto es, si bien es cierto, el no traslado del impuesto a éstos sectores vulnerables o de escasos recursos es en beneficio de éstos, lo cierto es que, con la mecánica del impuesto al valor agregado, al no permitir el traslado del impuesto por una parte, pero por la otra tampoco permite el acreditamiento del impuesto que le haya sido trasladado a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, ocasiona que éstas últimas personas morales sean quienes económicamente lleven a cabo el pago del tributo.

De esta forma, contrario a lo resuelto por los Ministros de la Primera Sala, la exención de las disposiciones reclamadas, en la forma en que fueron redactadas, no logra cumplir el objetivo para lo cual fue creada, esto es, no beneficia a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, al contrario, por una parte, no les permite trasladar el impuesto por la realización de sus actos y/o actividades, y por la otra, tampoco les permite acreditar el impuesto que les fue trasladado por sus proveedores, resultando éstos los únicos obligados y afectados económicamente del pago del tributo.

De ahí que, contrario a lo resuelto por los Ministros de la Primera Sala, ésta medida resulta desproporcional, y no otorgan el tratamiento fiscal más benéfico, toda vez que no obstante se exentan operaciones que debieran de estar gravadas, de esta forma no se les está eximiendo del pago del impuesto al valor agregado, ya que éstas personas continuarán obligadas a pagar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado a ellas por sus proveedores, siendo que, se tendrán estas personas morales el carácter de consumidores finales del impuesto, recayéndoles la afectación económica a éstos.

De esta forma, si bien es cierto que con dicha exención se benefician a los gobernados para cuyo apoyo fueron creadas estas personas morales, lo cierto es que con la referida medida no se beneficia a ambos contribuyentes, a saber, tanto a los beneficiarios como a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, ya que a éstos últimos les recairá el pago del impuesto que les fue trasladado.

Lo anterior es así, toda vez que, como se analizó anteriormente, la ley (LIVA) determina que aquellos contribuyentes que realicen únicamente actividades exentas del impuesto al valor agregado, tal y como es el caso que nos ocupa, no estarán en posibilidad de acreditar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado, recayendo la carga del mismo en éstos.

Conforme a lo anterior, si bien es cierto que tal y como resolvieron los Ministros, la medida de exención adoptada cumple con lo dispuesto por el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, la exención de impuestos resulta idónea para que el Estado lleve a cabo la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, fortalece la soberanía de la Nación y su régimen democrático, de igual forma el legislador en el ámbito de sus facultades, puede diseñar leyes fiscales que permitan al Estado, a través de la recaudación o exenciones a la misma, cumplir con los objetivos establecidos para la rectoría económica del Estado, lo cierto es que, solamente con la exención de referencia no se estaría cumpliendo esta finalidad, ya que, como se ha señalado, la exención señalada por sí sola, no tiene como consecuencia que las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto al valor agregado no sean contribuyentes del tributo, al contrario, les depara un perjuicio mayor, ya que al estar sujeta únicamente a actividades exentas del impuesto, no estarán en posibilidad de acreditar el impuesto que les fue trasladado.

Ahora bien, es importante señalar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Contradicción de Tesis 276/2014 de la cual derivó el criterio de Jurisprudencia 2a./J. 170/2015 (10a.), consideró que es correcto incluir en la mecánica de acreditamiento a las actividades no objeto del impuesto, análisis que realizó a la luz del principio de continuidad en la cadena productiva, el cual definió como “... **un principio connatural al funcionamiento del impuesto al valor agregado, según el cual, para que el impuesto realmente sirva para gravar el consumo, el contribuyente que lo entera únicamente puede acreditar el IVA que le fue trasladado, si el traslado se realizó con motivo de la percepción de insumos (adquisición de bienes, contratación de servicios independientes, o uso o goce temporal de bienes), necesarios para llevar a cabo las actividades gravadas que realice el propio contribuyente (incluyendo las gravadas con tasa 0%)**”.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Contradicción de Tesis 276/2014. Sentencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de 2 de diciembre de 2015.

Esto es, nuestro Máximo Tribunal sostiene el criterio de que el impuesto al valor agregado solamente podrá acreditarse en tanto el contribuyente lleve a cabo actividades gravadas por el impuesto, incluso a tasa 0%, más no así cuando se lleve a cabo exclusivamente actividades exentas, lo que ocasiona como en el caso que nos ocupa, que el contribuyente que goza de la exención no pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado y, por ende, en éste repercutirá el gravamen. Así las cosas, en el caso en estudio, ésta circunstancia ocasiona que no se encuentre cumpliendo la finalidad del legislador, esto es, que este tipo de contribuyentes, a saber, personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles de impuesto sobre la renta, se vean beneficiados con el no pago del impuesto al valor agregado y con esto se esté apoyando las actividades altruistas que estas personas realizan.

Incluso, como se señaló con antelación, los Magistrados del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señalaron que cuando existe la imposibilidad jurídica para realizar el traslado del impuesto al valor agregado, como en el caso de la declaratoria de quiebra del sujeto económico), es el sujeto jurídico quien absorbe económicamente la carga del tributo, sin una razón que lo justifique legalmente, por tal motivo se le otorga el derecho a compensar las cantidades pagadas indebidamente por tal motivo, pues bajo circunstancias ajenas a éste, se ve obligado a pagar el impuesto, sin que éste lo pueda repercutir como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Esto es, este Tribunal de manera correcta y muy acertada advirtió que sin el traslado del impuesto, éste recae económicamente en el sujeto jurídico que debía trasladarlo, y por ello, considera que está en su derecho de recuperar aquellas cantidades pagadas indebidamente.

En este sentido, conforme a lo resuelto por los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, no serán beneficiados al estar exentos del impuesto por los actos o actividades que realicen, a saber, por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, ya que al no estar en posibilidad de trasladar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado a ellos por parte de sus proveedores, estas

personas morales se verán obligadas a absorber el impuesto en el costo del producto, lo cual encarecerá el mismo y, evidentemente no beneficiará tampoco a las personas de los sectores pobres o vulnerables que reciban estos bienes, servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Se dice lo anterior, toda vez que tal y como en su momento lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia (Tesis 2a./J. 177/2007 (9a)) el hecho de que los contribuyentes con actividades exentas no puedan acreditar el impuesto al valor agregado que se les hubiese trasladado, tal y como es el caso en estudio, ya que a este tipo de personas se les exime el pago del impuesto no obstante actualicen el hecho generador y no se ve mermada su capacidad contributiva en tanto que puede ser considerado esto en el precio de la enajenación de bienes, prestación del servicio u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Así las cosas, en lugar de beneficiar y apoyar a este tipo de personas morales con fines no lucrativos y quienes tienen objetivos de índole social y, además apoyar a los sectores vulnerables, pobres o necesitados que se ven beneficiados por estas personas morales, se ven ambos tipos de personas perjudicadas, ya que, las personas morales con autorización para recibir donativos deducible del impuesto sobre la renta, no podrá llevar a cabo el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado por sus proveedores y, por ende, repercutirá dicho impuesto en el costo del bien, prestación de servicio u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y de esta forma, el beneficiario de estos actos y/o actividades pagarán un precio mayor.

Ahora bien, de querer cumplir con la finalidad establecida por el legislador, la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió de otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa para el efecto de que estuviera en posibilidad de acreditar el impuesto al valor agregado que le fuera trasladado y, con ello, si bien se determinaría que la exención reclamada viola el principio de razonabilidad legislativas, lo cierto es que el Máximo Tribunal con el otorgamiento del amparo estaría restableciendo las cosas al estado antes de la violación y concediendo el

amparo respetando la finalidad propuesta por el legislador, a saber, que tanto las personas morales que llevan a cabo actos y/o actividades no lucrativas a favor de la sociedad, no estén obligados al pago del impuesto al valor agregado por los actos y/o actividades que realicen y de igual forma los beneficiarios de estas personas se ven beneficiados al no pagar un producto en el que se le agregue el costo del impuesto.

Ahora bien, las argumentaciones llevadas a cabo por los Ministros de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al desestimar el argumento de la actora en el sentido de que el legislador debió atender al esquema total del impuesto al valor agregado, para no exentarla, sino impedir que se le traslade el impuesto al valor agregado por todas las adquisiciones que realice, resultan incorrectas.

Lo anterior, en razón de que señalaron que es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que los impuestos y el diseño tributario no es el único instrumento del que se vale el Estado para incluir en el desarrollo de los sectores productivos; sin embargo, se dejó de advertir que la parte actora en su demanda no exigía que el Juez le ordenara al poder legislativo el llevar a cabo determinado acto, sino que, con su función de órgano de control constitucional determinara que las disposiciones reclamadas al no permitir el acreditamiento del impuesto al valor agregado, no cumplen con la finalidad propuesta por el legislador, ya que de manera desproporcional y no idónea no se logra el objeto para el cual fueron reformadas las normas, esto es, beneficiar tanto a las personas morales con autorización para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, como a los propios beneficiarios de los actos y actividades realizadas por éstas.

Y si bien es cierto, los impuestos y el diseño tributario no es el único instrumento para que el Estado pueda influir en el desarrollo de los sectores productivos, lo cierto es, que el propio legislador fue quien escogió la exención del pago del impuesto al valor agregado para cumplir dicho fin, situación que no se actualiza en el caso que nos ocupa.

Como fue señalado por los Ministros a foja 23 de su ejecutoria, si bien el legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que éste considere para configurar la política económica y tributaria y el Poder Judicial tiene “la obligación de velar por que esas medidas sean constitucionalmente válidas”; lo cierto es que el análisis de los Ministros que nos ocupa no versaba sobre aspectos macroeconómicos, sociales y financieros, sino sobre la mecánica del impuesto al valor agregado y con ello, éstos pudieran determinar si las disposiciones reclamadas son idóneas para cumplir la finalidad para lo cual fueron reformadas en dichos términos, por ello, resulta incorrecto que los Ministros hayan señalado que ellos no contaban con facultades para determinar las disposiciones reclamadas resultan idóneas en un contexto macroeconómico, social o financiero.

Así las cosas, la parte quejosa en su demanda por ningún motivo solicitó que se otorgara el amparo y la protección de la Justicia Federal para el efecto de que se le obligara coercitivamente al legislador a establecer un régimen especial para las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, sino para la parte quejosa durante su demanda, situación que puede corroborarse de la sintetización llevada a cabo en la ejecutoria analizada, la parte quejosa se dolió de que las disposiciones reclamadas no permitiéran a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, acreditar el impuesto al valor agregado que se le hubiere trasladado por sus proveedores, al considerar que todas sus actividades y actos son exentos para la ley de la materia.

Esto es, la parte quejosa a foja 4 de la ejecutoria señaló que “el legislador no estableció una razón lógica justificada para que los contribuyentes como la quejosa tengan que soportar dicha carga, ya que en virtud del desproporcional régimen de exención al que se encuentra sometida, se prohíbe acreditar la totalidad del impuesto que les traslada, teniendo que pagar por un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades...” “... tratándose de las personas morales autorizadas para recibir donativos el derecho al acreditamiento se hace nugatorio, sin que exista

ninguna justificación para dicha diferenciación...” “...como es el de la quejosa, en vez de acreditarse el impuesto pagado a proveedores y el enterado por la importación y solicitar la devolución en los saldos a favor que regularmente determinaba en sus declaraciones mensuales, a partir de enero de dos mil veinte y en los meses y años subsecuentes, ahora lo deberá considerar como gasto, es decir, todos esos pagos a proveedores de bienes y servicios ya no podrán ser acreditados.”

Así las cosas, de lo anterior, puede desprenderse que los Ministros integrantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estudiaron de manera indebida la petición de la parte quejosa, ya que sus conceptos de violación no iban enfocados a que se le obligara al legislador a establecer un mecanismo especial de tributación, circunstancia que los Ministros consideraron y resolvieron en su sentencia, sino que sus argumentos siempre fueron enfocados a acreditar la ilegalidad e inconstitucionalidad de las disposiciones reclamadas por cuanto a que a las referidas personas morales no se les permite acreditar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado por sus proveedores, situación que resulta distinta a la estudiada.

## **VI. Conclusiones**

Si bien es cierto coincido con el análisis llevado a cabo por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria en relación con la mecánica del impuesto al valor agregado, así como los motivos y razones por las cuales el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo determinó que resultaba necesario el establecimiento de la exención en el pago del impuesto al valor agregado por los actos o actividades llevadas a cabo por las personas morales autorizadas para recibir donativos para efecto del impuesto sobre la renta, no coincido con la conclusión alcanzada por los Ministros de dicha Sala, a saber, que la exención en estudio cumple con la finalidad para la cual fue adoptada.

Esto es así, toda vez que a mi consideración, los Ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si bien es cierto

reconocen la importancia de la figura del acreditamiento del impuesto al valor agregado, lo cierto es que al llevar a cabo el análisis de las disposiciones reclamadas, dejaron de advertir que al no permitir el acreditamiento del impuesto que se les hubiera sido trasladado a este tipo de contribuyentes (personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para efecto del impuesto sobre la renta), implica que éstos sean los que absorban la carga del tributo, lo que va en contra de la finalidad pretendida, esto es, que este tipo de contribuyentes no estuvieran obligados al pago del impuesto al valor agregado.

Si bien con el establecimiento de la exención del impuesto al valor agregado a este tipo de contribuyentes se evita que dicho impuesto le sea trasladado a los beneficiarios de dichas personas morales (sectores vulnerables, pobres o con ciertas necesidades) y, con ello, éstos no estarían obligados al pago del tributo, lo cual es una de las finalidades señaladas por el Poder Ejecutivo y Poder Legislativo, lo cierto es que con esta exención, sin contemplar ningún derecho al acreditamiento del impuesto, no se estaría dando cumplimiento a la segunda finalidad para el establecimiento de la exención, esto es, que este tipo de contribuyentes (personas morales autorizadas para recibir donativos para efecto del impuesto sobre la renta) no estén obligados al pago del referido impuesto, ya que, como se ha estudiado a lo largo del presente trabajo, el no permitir el acreditamiento del impuesto que se les hubiera trasladado tiene como consecuencia que éstos sean los que absorban injustificadamente el tributo.

Además de que, estas personas al verse obligadas a absorber la carga tributaria, seguramente repercutirán ésta en el precio final, lo que ocasionaría que de igual forma no se cumpliera con la finalidad propuesta por el legislador de que el efecto del impuesto al valor agregado no fuera repercutido al consumidor final beneficiario.

Así las cosas, una vez llevado el análisis del asunto, considero que contrario a lo resuelto por los Ministros, las disposiciones reclamadas resultan violatorias del principio de razonabilidad legislativa, ya que con la medida implementada (exención del pago del impuesto) no se está dando cumplimiento a la finalidad pretendida.

## VII. Bibliografía

Muro-Sandoval, F. C. (s/f). *PRINCIPIOS Y REGLAS DEL DERECHO CIVIL MEXICANO. EN MATERIA DE LA PERSONA Y LA FAMILIA*. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en <https://www.eld.edu.mx/Pisa/3-PRINCIPIOS-Y-REGLAS/Capitulos/5-Cataño-Muro-Sandoval-Fernando-principios-y-reglas-del-derecho-civil-mexicano-en-materia-de-lapersona-y-la-familia.pdf>.

Del Rio Y Rodríguez Tesis Profesional, C. A. (s/f). *LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES Y SU JURISPRUDENCIA*. Unam.mx. Recuperado el 17 de julio de 2025, de <https://ru.dgb.unam.mx/bitstream/20.500.14330/TES01000098483/3/0098483.pdf>.

*El Trimestre Económico*, Vol. 46, No. 183(3) (Julio-Septiembre de 1979), pp. 763-766) consultado el 9 de agosto de 2025 en <https://www.jstor.org/stable/23394715>.

*El Trimestre Económico*, Vol. 46, No. 183(3) (Julio-Septiembre de 1979), pp. 763-766) consultado el 1 de mayo de 2025 en <https://www.jstor.org/stable/23394715>.

Valdivia, G. G. (Ed.). (mayo-agosto 1979). *DERECHO FISCAL. NOTAS SOBRE LA INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*: Vol. Número 27.

Ojeda, F., Preciado, F., & Rodríguez, A. (2022). *La recaudación del Impuesto al Valor Agregado en México: 2012-2021*. Actualidad Contable Faces, 1(45), 127–146. <https://doi.org/10.53766/accon/2022.01.45.07>.

Castro Castañeda, C. F., Hinojosa Cruz, A. V., & Rivera Rivas, L. T. (2024). *Capítulo 9. Impacto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Consumo Privado en México durante 2018-2022*. En RELAYN. Administración y Negocios en Latinoamérica. Tomo I(pp. 122–134). Quatro Editores.

Gómez González, Martha Sheila & Reyes Rodríguez, Mónica Araceli. (2012). *EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MÉXICO, SUS EXENCIONES y LAS DIFERENTES TASAS: FACTORES QUE AFECTAN LA RECAUDACIÓN*. Global Conference on Business and Finance Proceedings, Volumen 7, Number 1, 980–991.

Sapag, M. A. (23 de octubre de 2008). *EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO LIMITE CONSTITUCIONAL AL PODER DEL ESTADO: UN ESTUDIO COMPARADO*. Universidad Austral.

Manzanilla, P. M. (Ed.). (julio-diciembre 2024). Más allá de la capacidad contributiva: una mirada a la proporcionalidad tributaria en los derechos tributarios en México. *Revista Nomos UNAM*.

Ruiz, R. R. (II semestre de 2012). *La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho*. *Derecho y Realidad*, 143. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en [https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho\\_realidad/article/view/4860/3952](https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/view/4860/3952).

Maniaci, G. (2004, abril). *Algunas notas sobre coherencia y balance en la teoría de Robert Alexy*. *Isonomía* No. 20. Consultado el 2 de septiembre de 2025 en [https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-02182004000100008](https://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-02182004000100008).

Amparo en Revisión 902/206. Sentencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de abril de 2007, Recuperado el 24 de julio de 2025, de <http://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/20099>.

Tesis I.4o.A. 716 A. (9a), *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época.

Tesis P./J. 130/2007 (9a), *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época.

Tesis 2a./J. 177/2007 (9a), *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época.

Tesis 1a./J. 205/2023 (11a), Semanario Judicial de la Federación, Undécima Época.

Tesis 1a. LXVI/2009, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época.

Contradicción de tesis 276/2014. Sentencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de 2 de diciembre de 2015.

Contradicción de tesis 374/2006). Sentencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México.