



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

Fines Extrafiscales

Estímulos fiscales. El artículo séptimo transitorio, Fracción I del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal 2014

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Liliana Barrera Jiménez

Director de Tesis

Doctor Raúl Bolaños Vidal

ACRONIMOS

Concepto	Acrónimo
Ley del Impuesto al Valor Agregado	LIVA
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	CPEUM
Régimen de Incorporación Fiscal	RIF
Ley Federal de Competencia Económica	LFCE
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Producto Interno Bruto	PIB
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	OCDE
Real Academia Española	RAE
Producto Interno Bruto	PIB
Banco de Información Económica	BIE
Ley del Impuesto sobre la Renta	LISR
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Pequeñas y Medianas Empresas	PyME
Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	LDE
Régimen de Pequeños Contribuyentes	REPECO

INDICE

ACRONIMOS	2
INDICE 3	
I. Introducción	4
II. Capítulo I - Antecedentes	6
a) Estímulo fiscal - Decreto	6
b) Juicio de amparo en revisión 761/205.....	7
c) Resolución de la SCJN al Juicio de Amparo en revisión 761/2015.....	9
III. Capítulo II – Fines Extrafiscales	14
a) El concepto del tributo	14
b) La finalidad fiscal del tributo.....	16
c) Concepto del tributo con fines extrafiscales	16
d) Efectos Extrafiscales	20
e) El tributo como medio para el desarrollo económico	22
f) Beneficios fiscales	24
IV. Capítulo III – Análisis de la Constitucionalidad de los Fines Extrafiscales en el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa	28
a) Constitucionalidad de los fines extrafiscales	28
b) Aplicabilidad de los principios de justicia tributaria y del derecho humano de igualdad	34
V. Capítulo IV - Control de proporcionalidad de los tributos con fines no fiscales	39
a) Marco Conceptual	39
VI. CONCLUSIONES.....	48
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	51

I. Introducción

El objetivo del presente documento es analizar la sentencia dictada por la Primera Sala de la SCJN de la que proviene la jurisprudencia cuyo rubro es **ESTIMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014** en la cual se analiza la inconstitucionalidad del Decreto que señala el estímulo fiscal referido y por tanto la de los artículos 1°,3°,4° y 5° de la LIVA.

El presente análisis se basa en la ejecutoria que dio origen a la citada jurisprudencia, en la que la SCJN resolvió la constitucionalidad del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos estímulos fiscales y facilidades administrativas, así como de los artículos impugnados de la LIVA por lo que hace a las disposiciones que regulan la mecánica de tributación de dicho impuesto, con motivo de la expedición del Decreto.

Cabe mencionar que el Supremo Tribunal desestimó la procedencia de los conceptos de violación relativos a los principios de legalidad y proporcionalidad tributaria así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, así como los principios de competitividad y desarrollo económico; lo anterior debido a que no le son aplicables sino que debe analizarse a la luz del principio de igualdad jurídica.

Se tratará de ser exhaustivo en lo señalado por la SCJN, en la ejecutoria que le dio origen a la jurisprudencia señalada anteriormente, destacando particularmente el análisis respecto de la constitucionalidad del precepto con base en los principios extrafiscales de la norma. La SCJN soporta la constitucionalidad del estímulo fiscal en comento en los fines extrafiscales que persigue, y desestima cualquier violación al principio de igualdad.

De forma particular se plantean dos preguntas: ¿Es correcta la decisión de la SCJN al determinar la constitucionalidad del artículo séptimo transitorio, Fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal 2014? ¿En el caso particular, es correcta la motivación y fundamentación de los fines extrafiscales?

Capítulo 1

Antecedentes

II. Capítulo I - Antecedentes

Con el propósito de plantear los hechos relevantes de la sentencia sobre la cual versa el presente documento, a continuación, se incluyen los antecedentes del RIF así como el detalle del Decreto que es objeto del presente trabajo

a) Estímulo fiscal - Decreto

A partir de enero del 2014, surge a través de la nueva LISR el nuevo régimen fiscal para pequeños contribuyentes, denominado RIF. Este esquema está tutelado en los artículos 111, 112 y 113 de la LISR, así como en el Artículo 5-E de la LIVA. Con el inicio del RIF se dio por terminado el régimen de REPECO así como el Régimen Intermedio.

El RIF fue pensado para el sector informal en el país y para todos aquellos contribuyentes que tributaban bajo el esquema de REPECO, los cuales se incorporaron de forma automática al RIF.

En palabras de Dr. Alejandro Santos Martínez el propósito de esta disposición busca incluir al sector informal a la base de contribuyentes tal como se señala a continuación:

El RIF busca incorporar a la formalidad a más de 20 millones de comerciantes ambulantes o informales en primer instancia, con base en ofrecerles una adhesión inmediata con un pago de impuestos transitorio a 10 años en materia de impuestos sobre la renta (ISR) y para el impuesto al valor agregado (IVA) mediante el decreto publicado el 26/12/2013 se otorga un estímulo del 100% por el IVA causado en las operaciones o ventas con el público en general, estableciendo como requisito el que no se desglose por separado el IVA.

Adicionalmente se les ofrece la incorporación a la seguridad social, la vivienda, el acceso a créditos PyME, equipos de cómputo y un servicio personalizado en las propias instalaciones del SAT. (Santos Martinez, 2014)

Como antecedente, en el REPECO estaban comprendidos aquellos contribuyentes que llevaran a cabo transacciones con el público en general, y cuyos ingresos anuales no superaran los dos millones de pesos anuales.

Como se mencionó, con fecha 11 de diciembre de 2013 se publicó el decreto mediante el cual se reforman, adicionan, y derogan diversas disposiciones de la LISR, LIVA así como del IEPS; se expide la nueva LISR, y se abrogan la LIETU, LDE, ésta última en su momento también buscaba la contribución del sector informal del país. Con base en lo anterior y como fue mencionado previamente, a partir de enero del 2014, se eliminó el REPECO así como el régimen intermedio.

Ahora bien, una vez que fue creado el RIF, con fecha veintiséis de diciembre de dos mil trece se expidió un Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa en el Diario Oficial de la Federación. Dicho decreto señala lo siguiente:

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

- I. Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.
- II. Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del Impuesto al Valor Agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Ahora bien, con motivo del decreto citado el contribuyente presentó una demanda de amparo que fue resuelta por el Supremo Tribunal. A continuación, se describen los principales argumentos que fueron vertidos en el juicio referido, así como en la resolución de la SCJN

b) Juicio de amparo en revisión 761/205

La quejosa señaló que el decreto citado es violatorio del principio de igualdad jurídica, así como de los principios de competitividad y desarrollo económico. En su demanda de amparo fueron expuestos dichos argumentos para solicitar el reconocimiento de la inconstitucionalidad del Decreto en sí mismo en las fracciones referidas; así como de los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la LIVA.

El quejoso sostuvo que son inconstitucionales los artículos referidos, debido a que transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior se fundamentó en que, a partir de la entrada en vigor del artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto citado, la mecánica de la LIVA se volvió inconstitucional ya que su artículo primero establece los elementos esenciales de dicha contribución y con la aplicación del Decreto se genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes, esto al considerar un elemento ajeno a la LIVA tal como lo es, el monto de ingresos del contribuyente.

De igual forma con relación a la mecánica de tributación del LIVA, se señaló que se otorga un tratamiento desigual al otorgar un régimen especial de tributación a personas físicas que tributen bajo el régimen del RIF, vulnerando así el principio de equidad tributaria, y afectando directamente los elementos esenciales del IVA.

De igual forma se argumentó la inequidad en el pago del IVA para el resto de los contribuyentes que al encontrarse en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el Decreto citado previamente; argumentando la falta de justificación para un trato discriminatorio y señalando que las características de los contribuyentes en el RIF resultan ajenas al supuesto de causación del IVA, que busca gravar el consumo y no a un sector de contribuyentes.

De igual forma se argumentó que derivado de la aplicación de la mecánica de cálculo, es decir el acreditamiento del 100% del IVA contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades, se afectaron los elementos esenciales del impuesto consagrados en el artículo 1° de la ley antes referida; lo cual puede generar la inconstitucionalidad del mismo si se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la CPEUM.

Por otra parte, en el segundo concepto de violación se alegó la inconstitucionalidad de los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la LIVA a partir de la aplicación del Decreto referido, al considerar que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la CPEUM, así como las garantías de legalidad seguridad jurídica tuteladas, respectivamente en los artículos 14 y 16 constitucionales.

De acuerdo con lo expuesto por la quejosa, lo anterior se fundamenta en que los contribuyentes acreedores de este beneficio podrán no trasladar el IVA a los adquirentes de sus bienes o servicios y por tanto sus costos y en consecuencia sus precios, serán menores a los de aquellos contribuyentes que no obtuvieron este beneficio, razón por la cual se resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

De igual forma señala que la aplicación del decreto otorga una ventaja comercial respecto a aquellos contribuyentes que no son acreedores del beneficio, lo que transgrede específicamente los artículos 25 y 26 de la CPEUM, conforme a los cuales el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad.

Asimismo, el quejoso argumentó que el hecho de permitir que a través de la aplicación de citado Decreto determinados contribuyentes puedan ofrecer bienes y productos a un menor precio que el resto de los competidores, genera una desventaja comercial y económica, lo que puede llevar a una posición de monopolio parcial. En otras palabras, la exención del IVA origina que el Estado fomente prácticas monopólicas disminuyendo e impidiendo la competencia nacional, dejando de observar lo dispuesto en el artículo 8° de la LFCE en relación con el artículo 28 de la CPEUM.

Finalmente, el quejoso señaló que el efecto del juicio en caso de la eventual concesión de amparo no debería ser para el efecto de incluirla en el RIF, sino para desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria de lo dispuesto en la LIVA.

c) Resolución de la SCJN al Juicio de Amparo en revisión 761/2015

Con relación al caso descrito, la Primera Sala de la SCJN, con fundamento en la fracción V del artículo 93 de la Ley de Amparo, llevó a cabo el estudio de los conceptos de violación descritos previamente que buscan demostrar la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente del primero de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la LIVA, por considerarse violatorios de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, así como el de competitividad y desarrollo económico.

Con relación a la violación de los principios de equidad y proporcionalidad, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica; la SCJN señaló que la quejosa planteó la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto multicitado, y en particular los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la LIVA vigentes al momento de presentar la demanda de amparo; sin embargo los referidos preceptos de la LIVA no los reclamó por vicios propios, sino por considerar que con la entrada en vigor del referido Decreto se volvió inconstitucional la mecánica de tributación del IVA.

Derivado del análisis de la mecánica del pago del IVA, así como de la aplicación del Decreto; la SCJN consideró infundados los argumentos conceptos de proporcionalidad y equidad tributaria, en razón de lo siguiente:

El Decreto debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así de la equidad tributaria, dado que no le son aplicables los principios señalados en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

Al respecto la SCJN ha señalado que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de beneficio fiscales orientados al logro de la política económica o social en una época determinada se rigen bajo el principio de igualdad tributaria.

En otras palabras, con relación a este tipo de beneficios la SCJN ha señalado que no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole al no ser ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino a la acción unilateral del Estado de renunciar al cobro de una contribución; lo cual debe analizarse bajo el principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

Cabe señalar que analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional.

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

Como fue referido, la SCJN señaló que el estímulo impugnado no afecta los elementos esenciales ni el mecanismo de la contribución, aun y cuando el estímulo haga referencia a un acreditamiento. Es por lo anterior, que el estímulo implica que el Estado renuncia su facultad de recaudar el IVA, que tiene por objeto disminuir la carga fiscal del contribuyente soportado por el Estado por razones de política económica, en el marco de libertad de configuración del legislador en término de los artículos 25,26 y 28 de la CPEUM.

Es por lo anterior que, la Primera Sala declaró como infundado el argumento en el que la aplicación del beneficio fiscal bajo análisis implica un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Ahora bien, con relación a la política económica que soporta el Decreto bajo análisis, este atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada, específicamente aquellas bajo el régimen de RIF.

La SCJN reiteró que el RIF busca que las personas físicas con actividad empresarial que presten servicios inicien con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. Este régimen sería cedular y de aplicación temporal durante un periodo de hasta 6 años, pero condicionando sus beneficios graduales al cumplimiento permanente.

De lo anterior se desprende que con el objeto de incrementar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, se creó el RIF sustituyendo a los regímenes denominados intermedio y de pequeños contribuyentes que estaban dirigidos a contribuyentes de hasta cuatro millones de pesos anuales.

Los motivos para el establecimiento del estímulo bajo análisis buscan la creación de empresas en la formalidad, generando no solo un beneficio económico sino social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos. La SCJN sustenta lo anterior de acuerdo con las siguientes consideraciones:

Con relación al principio de igualdad jurídica, la SCJN ha sostenido que el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyente, siempre que estas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

Al atender a la menor capacidad económica y administrativa de los contribuyentes beneficiados en este Decreto, se evidencia la existencia de dos tipos de contribuyentes, lo cual soporta el tratamiento fiscal distinto otorgado por el legislador, y por lo tanto el principio de igualdad. De igual forma, el trato desigual se justifica, ya que promueve el desarrollo económico de los pequeños empresarios y su proyección en el mercado.

Asimismo, la SCJN concluye que no se viola el principio de igualdad jurídica, ya que el estímulo busca la preparación de los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social.

Los fines extrafiscales de este estímulo están soportados en los conceptos generales de política económica 2014, en el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, en el que se señala como objetivo prioritario el incremento generalizado de la productividad, en donde un factor clave es la reducción de la informalidad. Asimismo, se busca la incorporación de nuevas empresas a través de la disminución del costo administrativo para el pago de impuestos, ya que actualmente es en las empresas de menor tamaño en donde se ubica gran parte de la informalidad.

De igual forma, se busca crear incentivos para la participación de los contribuyentes registrados en el RIF, a través del cual se dará acceso a los servicios de seguridad social, así como descuentos en el pago de las cuotas de seguridad social, los cuales decrecerán con el paso de los años dentro del régimen.

Por otro lado, la SCJN, señaló que el hecho de que se otorgue el estímulo fiscal en comento no repercute en la naturaleza del impuesto, toda vez que no se trata de la exención del pago sino de una mecánica de tributación distinta, donde podrá optar por no trasladar al adquirente cantidad alguna por concepto de IVA. Sin embargo, ello no exime al contribuyente de la causación, cálculo y entero del impuesto sino que acreditará el impuesto a su cargo por el cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo que contrario a lo señalado por la quejosa no genera la exención del pago.

En conclusión, no existe una modificación a la naturaleza del IVA que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales del tributo prevalecen.

Ahora bien, con relación a la violación de los principios de competitividad y desarrollo económico, la quejosa señaló que, al no trasladar el IVA a los clientes finales de los contribuyentes del RIF, se transgreden los artículos 25, 26 y 28 de la CPEUM, conforme a los cuales el Estado está obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados. No obstante, la Primera Sala de la SCJN señala que esto fue resuelto en el primer concepto de violación, es decir toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa el estímulo fiscal responden a fines extrafiscales, lo cual coadyuba a una mayor competitividad en el mercado.

La SCJN señaló que el Estado mexicano esta facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y por tanto diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general, estratégicas y /o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios a fin de atender el interés social o económico nacional.

Finalmente, la SCJN, desestimó el argumento de la quejosa, con relación a la transgresión de los principios de competitividad y desarrollo económico, debido a que tampoco le son aplicables a la luz de que el estímulo fiscal otorgado no descansa bajo el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, razón por la cual el análisis realizado a la luz del principio de igualdad descrito anteriormente le es aplicable. Es decir toda vez que la concesión otorgada a través del estímulo está justificada por la naturaleza de las actividades, volumen de sus ingresos o el momento y forma de las operaciones de los contribuyentes del RIF, la desigualdad en el pago del tributo bajo análisis es válida constitucionalmente.

Capítulo II

Fines extrafiscales

III. Capítulo II – Fines Extrafiscales

Como fue expuesto por la SCJN, el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes a través del artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, no viola el principio de igualdad tributaria derivado de que encuentra su justificación en fines extrafiscales constitucionalmente válidos, adecuados y proporcionales, que responden a los objetivos planteados en la política económica del Estado.

Es por lo que en esta sección se analizará el concepto de tributo extrafiscal con el propósito de determinar si es procedente la desestimación de los conceptos de violación del quejoso basados en este concepto.

La presente tesis se enfoca en el análisis de la extrafiscalidad como un elemento del tributo en México, así como de su regulación, alcances y limitaciones.

a) El concepto del tributo

De acuerdo con la doctrinaria Mariana Merino Collado, la palabra tributo proviene del vocablo latín *tributum*, vocablo que puede traducirse como tributo, que significa contribución. A su vez, la palabra contribución es definida por la Real Academia Española como una cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado. (Merino Collado, 2011)

Con el propósito de definir claramente lo que constituye el tributo podemos citar a diversos autores que han tratado de encuadrar el concepto del tributo abarcando la mayor parte de sus aspectos:

En palabras del estudioso del Derecho Juan Martín Queralt, el tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica. (Queralt, 2000)

Por su parte, Dr. Adolfo Rioja Vizcaíno señala que el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual, el Estado actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (Arrijoa Vizcaino, 2008)

El tributo es uno de los mecanismos técnicos específicos que componen la actividad financiera del Estado es por eso que, antes que nada, él es un instrumento de la Constitución y una técnica sustentada en la teoría de la Justicia que subyace.

Con el propósito de ahondar en esta definición, de acuerdo con lo expuesto por el Dr. García Novoa, por tributo podemos entender lo siguiente:

El tributo es una norma, unilateralmente creada por el Estado, de rango legal y acorde al sistema de los derechos fundamentales, que establece la obligación de derecho público de dar una suma de dinero como consecuencia de la realización de un hecho antecedente tipificado por la ley.

Los tributos constituyen una más de las formas de recursos económicos a que recurren los Estados al tiempo de realizar su actividad financiera que hace posible la satisfacción de las necesidades públicas y la prestación de servicios públicos. Sin embargo, al establecer la diferencia entre tributos y las demás formas de ingresos públicos particularmente, de los llamados precios públicos, ha constituido siempre, y lo es hasta hora, una cuestión sin resolver no sólo en el ámbito jurídico, sino también en el de la ciencia de la Hacienda pública. (García Novoa, 2008)

El tributo en su concepción clásica es un instrumento de recaudación con el que se allegan fondos a la Hacienda pública para el sostenimiento de gastos públicos. En la actualidad, la concepción del tributo se ha inclinado por considerar que el tributo, si bien tiene como finalidad sustancial financiar el gasto público, se puede dirigir al mismo tiempo a hacer realidad otros fines constitucionales (Merino Collado, 2011).

Con base en lo anterior, podemos decir que el tributo se entiende como la cantidad que es entregada al Estado por un sujeto pasivo, como consecuencia de la aplicación de una Ley para contribuir con el gasto público y que está relacionado a la capacidad económica del mismo.

De la anterior definición, destacamos particularmente que el tributo en sí mismo puede llegar a ser tan amplio que puede no existir una definición única. Sin embargo, si podemos identificar las principales características de los mismos (Merino Collado, 2011):

1. Se realizan a favor del ente público, mismo que tiene el derecho a establecerlo y exigirlo, de acuerdo con la ley, en virtud de su potestad del imperio y de su potestad tributaria.
2. Es una prestación que puede exigirse de manera coactiva, es decir no interviene la voluntad del sujeto pasivo, y viene de lo establecido en la ley bajo la forma jurídica de una obligación.
3. Es una prestación pecuniaria, es decir implica una obligación de dar, generalmente, de una suma de dinero.
4. El tributo grava la capacidad contributiva del contribuyente, misma que deriva de su capacidad económica.
5. La última característica es la que resulta de mayor importancia en este estudio, ya que se trata de la finalidad que tiene la contribución. Pues bien, la finalidad de tributo es eminentemente recaudatoria, lo que significa que, desde sus orígenes, el tributo ha tenido la función de proveer de recursos a las arcas del Estado, y dicha finalidad es propia de su naturaleza, característica inherente del tributo mismo.

Con base en lo anterior, podemos concluir razonablemente que el tributo es la contribución que realizan los gobernados en favor del Estado de forma coactiva, que deriva de la aplicación de una ley sobre un acto particular. Esta contribución deberá atender a la capacidad contributiva del cliente y que, si bien está destinado a contribuir con el gasto público, también puede dirigirse a cumplir con otros fines constitucionales.

b) La finalidad fiscal del tributo

De acuerdo con lo presentado en la sección anterior, los tributos están destinados primordialmente a obtener ingresos para el Estado a través de contribución con la finalidad de cubrir el gasto público y poder dar cumplimiento a sus funciones primordiales.

Esto es, una vez que el Estado se allega de ingresos pecuniarios, estos se destinan al gasto público, y a su vez el gasto público se encontrará dirigido a la satisfacción de los fines del Estado. Es precisamente este propósito, el que se encuentra protegido con el “Principio Tributario de Destino al Gasto Público” (Merino Collado, 2011).

La finalidad recaudatoria o fiscal de los tributos tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, en tanto que señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos.

La finalidad de recaudación que tienen los tributos es la razón de ser de los mismos, por lo que, en principio, no podría entenderse un tributo cuyo destino no sea sufragar el gasto público. (Merino Collado, 2011)

Podemos decir a manera de conclusión que un tributo tiene de forma el propósito de obtener recursos para el Estado, con el fin de contribuir al gasto público, es decir es eminentemente recaudatoria.

c) Concepto del tributo con fines extrafiscales

De acuerdo con el diccionario de la RAE, extrafiscal proviene de las voces latinas extra, que proviene del prefijo “fuera de” y fiscal que viene del adjetivo perteneciente o relativo al fisco o al oficio de fiscal.

En relación con este término, existe una crítica por parte de la doctrina, que señala que: “Los tributos extrafiscales son auténticos tributos. Tributos cuyos fines van más allá de los meramente fiscales o tributarios, ciertamente, pero que no renuncian a su naturaleza y carácter de figuras tributarias. (Merino Collado, 2011)

Cuando hacemos referencia a fines extrafiscales; nos referiremos al tributo que no se limita sólo a desempeñar una función recaudatoria, sino que puede ser aplicado en el ámbito social y económico; buscando incentivar o desincentivar conductas.

Si bien actualmente se han utilizado en mayor medida los fines extrafiscales de los tributos, a lo largo de la historia se han documentado tributos encaminados a la modificación de conductas de sus gobernados.

“Los griegos utilizaban los impuestos arancelarios para gravar mercancías por motivos de orden público o para levantar barreras de carácter religioso o político.

Asimismo, existieron en el mundo antiguo, los llamados ultra tributa creados por Catón Censor, que debían contrarrestar la decadencia de las costumbres. Se estableció el impuesto de lujo sobre los patrimonios. Los vestidos, joyas y carros de valor superior a 15,000 ases se valuaban en diez veces más su valor.

Otro ejemplo de la utilización extrafiscal de los tributos lo encontramos en la Lex Julia y Papia Poppea, que tenía un fin eminente social: favorecer la repoblación de Italia, proteger y promocionar la institución matrimonial y gravar y combatir el celibato, que había alcanzado grandes proporciones en Roma.

Sin embargo, ello no significó la total exclusión de los impuestos con fines extrafiscales. Adam Smith habló de un impuesto sobre la renta de las tierras a favor de las cuales se manifestó por ser recomendable para mejorar la agricultura e incluso para evitar fraudes en el sistema de arrendamientos.

Después de la segunda guerra mundial este pensamiento viene a tomar más fuerza, y el Estado empieza a responsabilizarse de todo tipo de necesidades sociales, por lo que se compromete a lograr ciertos objetivos y determinados fines” (Merino Collado, 2011).

Y es a partir de este último momento que en México hay más precedentes con relación a los tributos extrafiscales.

Es importante recalcar que la extrafiscalidad no implica una eliminación o exclusión del elemento recaudatorio o fiscal del tributo (pues es propio a su naturaleza), sino que “no existe inconveniente en que esta función recaudatoria se combine con un propósito extrafiscal, que persiga otros fines de interés común amparados por la Constitución (...),” mostrándose como instrumento idóneo para lograr objetivos constitucionales de interés público. (Varona Albern)

Se considera muy atinada esta interpretación del Dr. Varona Albern, ya que como fue descrito en este Capítulo la esencia del tributo radica en la obtención de recaudación para el Estado. De hecho, podemos asegurar que, si bien existen tributos de naturaleza extrafiscal que busquen incentivar o desincentivar alguna actividad, en el fondo son tendientes a la obtención de un ingreso.

Más adelante se hará un análisis más profundo sobre los efectos fiscales que potencialmente generará este estímulo a la luz de un análisis económico y social.

Siguiendo sobre la línea de análisis del concepto de un fin extrafiscal el Dr. Eusebio González atinadamente señala que los tributos pueden ser utilizados para alcanzar fines específicos dentro de la política económica y social del Estado, razón por la cual el legislador puede argumentar estos fines, también llamados extrafiscales, en la creación de una norma. A continuación, se hace referencia a su trabajo:

“El Estado, a través del Derecho, debe de realizar los fines que le marca la Constitución. Entre estos fines suele encontrarse el de promover las condiciones favorables para el desarrollo económico y la distribución de renta en condiciones de estabilidad.

El Derecho Tributario puede facilitar u obstaculizar actividades, sus instrumentos a este propósito son los beneficios fiscales y los gravámenes o recargos. El problema reside en que el tributo, en su función esencial de aportar los medios necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado, se basa en la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos (fin fiscal), en tanto que las medidas de promoción o incentivo constitucionalmente previstas, tanto si alientan como si desalientan, poco tienen que ver con la capacidad contributiva de las personas a quienes van dirigidas, pues se puede tener mucha capacidad económica y estar muy incentivado por los beneficios fiscales ofrecidos por el Estado, y viceversa.

Está claro que las relaciones entre lo fiscal y lo extrafiscal dentro de un mismo impuesto siempre plantearán problemas, pues no podemos olvidar, que estamos ante una diferenciación cuantitativa, de grado, y no de carácter cualitativo. Por ello, aunque la justicia tributaria en los impuestos con fines fiscales se rige por el principio de capacidad contributiva, por sí sola, no cubre todos los aspectos de la justicia, por lo que será necesario acudir a otros principios de aspecto más amplio, tales como la igualdad, la solidaridad o el bienestar económico, pero por ello mismo más difíciles de ponderar y controlar jurídicamente.

El conjunto de tributos cuyo propósito fundamental es recaudar, y tomando como fundamento de justicia el principio de capacidad contributiva, integra lo que comúnmente denominamos la fiscalidad. En tanto que la extra-fiscalidad está constituida por el conjunto de tributos cuyo fin primordial no es recaudar, si no cumplir con otros objetivos, también constitucionalmente previstos. El problema reside en que fiscalidad y extra-fiscalidad no son fines necesariamente contrapuestos, si no que frecuentemente se presentan unidos en la práctica totalidad de las figuras tributarias, siendo sus diferencias una cuestión de grado y no de esencia”. (González, s.f.)

Como se advierte de lo anterior, los fines de los tributos pueden ser diversos, y pueden perseguir fines tanto recaudatorios como encaminados a incentivar o desincentivar conductas en los gobernados. Los principios que los rigen, el tributo en el sentido recaudatorio es regido fundamentalmente por el principio de capacidad contributiva, es decir, la capacidad que tiene una persona a contribuir con el gasto público de acuerdo con sus características particulares.

En contrario los tributos con fines extrafiscales, tienen que ser analizados a la luz del principio de igualdad, solidaridad o el bienestar económico, mismo que pretenden abarcar el sentido más amplio de la norma. Lo anterior sin dejar de entender las garantías individuales de discriminación evitando que un tributo pueda convertirse en confiscatorio.

Como bien ha definido doctrinario Casado Ollero, la extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que – por contraposición – pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio propio de la imposición (Casado Ollero, 1992). En otras palabras, como extrafiscal o extrafiscalidad nos referimos a todos aquellos tributos cuyo fin está más allá de un fin recaudatorio.

Según refiere el Dr. Giannini, no siempre el fin de obtener recursos constituye el motivo único de la imposición, el impuesto de hecho se presta a ser utilizado para el logro de fines no fiscales. (Giannini, 1957)

Con estos antecedentes, podemos inicialmente definir el tributo extrafiscal como aquel que tiene por fin exclusivo o primordial no recaudar ingresos para el Estado, sino que persigue otros fines también constitucionalmente protegidos.

Considero que la afirmación del autor es acertada, pues los tributos con fines no fiscales tienen la naturaleza propia de cualquier otro tributo, siguen siendo los mismos elementos pertenecientes al resto de las contribuciones, tienen como cualquier otro tributo, una función recaudatoria. La diferencia radica en que la finalidad de un “tributo extrafiscal” no se agota en la recaudación, sino que existen propósitos diversos paralelos a este fin. Es decir, su finalidad va más allá de la mera recaudación.

Como ha sido expuesto en secciones anteriores, de forma general podemos decir que un tributo con fines extrafiscales es aquel que persigue fines particulares en la población derivados de la política económica y social más allá de un ámbito recaudatorio. En otras palabras, es un tributo que no se enfoca a la mera actividad recaudatoria y busca incentivar o desincentivar conductas en los contribuyentes.

Sin embargo, vale la pena retomar las palabras del Dr. César Augusto Domínguez Crespo quien nos ayuda a acotar dicha definición con aquello que no es propiamente un fin extrafiscal. Retomando lo que más atañe al caso bajo análisis, es decir el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes del RIF. Por tanto, de forma enunciativa podemos decir que no son tributos extrafiscales los siguientes (Dominguez Crespo, 2014):

- Aquellos que destinan lo recaudado a algún fin social o económico específico
- Aquellos en los que dichos fines se plantean en la exposición de motivos parlamentaria, pero el texto finalmente aprobado no los concretiza en los elementos esenciales del tributo.
- Aquellos que adoptan medidas que impidan su evasión. Es decir, evitar la evasión o elusión de un impuesto no es un fin extrafiscal.
- Aquellos que, a juzgar por sus efectos, inducen conductas no buscadas, incluso indeseables, pero que no son contrarias a derecho.
- Aquellos que contienen disposiciones respecto de capacidad económica
- Aquellos que quebrantan la igualdad sin suficiente sustento que demuestre la idoneidad y proporcionalidad de la medida

Con base en lo anterior, podemos decir que un tributo con fines extrafiscales se sustenta en el hecho de no tener como propósito de creación la recaudación. La extrafiscalidad consiste en que a través de la grabación o desgravación de algún o actividad, se motive a la modificación de conductas en la población.

El fin extrafiscal debe estar fundado y motivado en la creación del propio tributo y debe tener fines constitucionalmente válidos. Lo fines no pueden estar asociados a un fin social o económico porque de facto estos son los fundamentos de un tributo no en si de un fin extrafiscal.

Los fines extrafiscales deben tener un límite superior y un límite inferior, es decir en aras de la modificación de una conducta no puedes transgredir la garantía de mínimo vital de un contribuyente porque entonces el fin extrafiscal estaría transgrediendo su propio objetivo; en contraparte el límite inferior lo encontramos al definir que ningún estímulo o beneficio puede otorgar a un sector de contribuyente la no tributación total y permanente de un tributo.

d) Efectos Extrafiscales

Los “efectos” se refieren a las consecuencias generadas por un acto o actividad. Al establecerse y exigirse los tributos se generan determinados efectos extrafiscales, es decir consecuencias adicionales a la obtención de ingresos generada por el tributo por sí mismo, tales como cambios en la economía, en la distribución del ingreso, en el comportamiento de los contribuyentes, entre otros. (Merino Collado, 2011)

Estos efectos pueden ser establecidos voluntariamente por el legislador a la hora de configurar el tributo, o bien, pueden generarse por el mero establecimiento de un tributo determinado, caso en el cual, si bien el legislador podrá ponderar y analizar de manera previa a su establecimiento los posibles efectos que pudiera generar determinados efectos.

La intención a la hora de definir y explicitar el fin al que el tributo está dirigido y los efectos que con ello se desean producir, posibilita identificar los tributos con finalidad extrafiscal.

De manera que, existirán tributos con fines fiscales que generen efectos extrafiscales cuando se generan consecuencias extrafiscales derivadas directamente del establecimiento del tributo, sin que intervenga la voluntad del legislador para generar dichos efectos. En cambio, existirán tributos con fines extrafiscales, cuando el legislador al establecerlos intencionadamente busque determinadas consecuencias, configurando el tributo de tal manera que sea apto para generar esos efectos extrafiscales que ayudan a conseguir la finalidad extrafiscal.

En este sentido, Yebra-Martul Ortega señala: “Sabemos por la ciencia de la hacienda que todos o la mayor parte de los tributos, independientemente de obtener ingresos, tienen o producen unos efectos, unas repercusiones, principalmente de carácter económico. Son en realidad, consecuencias no buscadas directamente por el legislador tributario, pero que van implícitas o son circunstanciales a los tributos. La utilización del tributo intervencionista tiene lugar, precisamente, cuando el legislador utiliza deliberadamente el tributo para conseguir una determinada finalidad.” (Yebra Martul-Ortega)

Ahora bien, en el caso particular, el fin extrafiscal del estímulo otorgado únicamente a los contribuyentes que tributan en el RIF tiene como propósito modificar las conductas de evasión fiscal del sector informal del país, facilitando su incorporación a través de medidas de facilidad administrativa que como será detallado más adelante, equivale en los últimos 5 años, a cerca del 50% de la población activa

Si bien el propósito de este trabajo no es analizar los efectos *a posteriori* de la implementación de este estímulo, si podemos decir hasta este punto de nuestro análisis, que pareciera un régimen con poca proyección y con pocas probabilidades de generar el efecto esperado, particularmente porque el sector al que se dirige tiene características sociales y económicas tendientes a no incorporarse al pago de sus contribuciones.

En la motivación del RIF parecieran no atenderse las situaciones económicas y sociales particulares en México. Bajo esta línea de idea podemos citar lo expuesto por el Dr. Alejandro Santos Martínez, quien señala lo siguiente:

El RIF busca incorporar a la formalidad a más de 20 millones de comerciantes ambulantes o informales en primer instancia, con base en ofrecerles una adhesión inmediata con un pago de impuestos transitorio a 10 años en materia de impuestos sobre la renta (ISR) y para el impuesto al valor agregado (IVA) mediante el decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 se otorga un estímulo del 100% por el IVA causado en las operaciones o ventas con el público en general, estableciendo como requisito el que no se desglose por separado el IVA.

Sin el embargo el régimen propuesto parece ser rígido, difícil, puesto que el pequeño empresario, ese llamado REPECO que solo le vende a público en general y tiene arraigadas costumbres de décadas, no acepta el cambio, manifiesta una resistencia puesto que por años, en complicidad con autoridades fiscales, mantuvo un patrón tradicional de conducta del cual no quiere desprenderse, un sistema electrónico denominado “Mis cuentas”, utilizar ya la factura electrónica y el recibo de nómina electrónico, lo que aumentó ese temor de ser perseguidos, fiscalizados, controlados e invadidos en su privacidad comercial y financiera, lo que se tradujo en que los comerciantes informales le están dando rechazo total (Santos Martínez, 2014).

En otras palabras, si bien la justificación de este estímulo bajo el argumento de un fin extrafiscal puede considerarse adecuada y proporcional constitucionalmente, existen particularidades del sector al que va dirigido que sugiere que no es suficiente esta medida para cumplir con los fines para los que fue creado y requerirá de una política del Estado que involucre medias y regulaciones en diversas áreas, tales como educación, seguridad y creación de empleos.

e) El tributo como medio para el desarrollo económico

Desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario, pareciera sencillo reconocer el papel primario que tienen los tributos, entendiendo que existen como forma de contribuir para la realización de los gastos públicos (Garza, 2000).

Ahora bien, si analizamos al tributo como un medio para el desarrollo económico del país, podemos iniciar el análisis citando las palabras del Dr. César Augusto Domínguez Crespo (Dominguez Crespo, 2014):

En la ciencia económica, a diferencia de la ciencia jurídica, no es clara una finalidad principal de los tributos, pues la idea de dotar de ingresos suficientes para financiar el gasto público se mezcla con otras consideraciones.

Parece que a los ojos de la economía los impuestos son ciertamente un medio de dotar de recursos al Estado, pero al mismo tiempo es un instrumento más o menos útil, más o menos lento en sus efectos.

Desde la percepción de la economía, el Estado utiliza los impuestos y el gasto público para estabilizar la economía por medio de la política fiscal. Esta no estabiliza perfectamente el PIB debido a la incertidumbre sobre los cambios necesarios de los impuestos o compras y debido a que dichos cambios solo afectan al PIB lentamente.

Con el propósito de entender los efectos económicos de los impuestos, en particular el caso del IVA que es motivo del presente trabajo podemos retomar las palabras del Dr. César Augusto Domínguez Crespo:

Impuesto sobre la renta

Se considera que su aumento es benéfico en épocas de inflación pues su efecto será el de retirar recursos de los ciudadanos y desinflar la economía. La reducción de este impuesto es considerado aplicable en épocas de depresión económica para incentivar el gasto. Su reducción también está relacionada con políticas de impulso a la inversión o a la repatriación de capitales.

Impuestos al consumo

Los aumentos en esta clase de impuestos se asocian también con un desincentivo a consumir ciertos productos o servicios. Su reducción es interpretada como una política de promoción de ciertos consumos.

En esta clase de impuestos **es muy importante analizar la elasticidad o inelasticidad de la demanda de los bienes gravados. Pues una baja elasticidad redundará en que la demanda del producto gravado variará poco o nada dependiendo del impuesto aumentado o eliminado, mientras que una elevada elasticidad implicará un cambio significativo en el consumo de este.**

Con el propósito de tener un concepto mas claro de lo que es la elasticidad y su implicación, podemos decir que mide la sensibilidad de una variable con respecto a otra, esto es indica la variación porcentual que experimenta una variable en respuesta a una variación de otra.

Con el propósito de comprender el comportamiento del IVA, a continuación se presentan algunas premisas relevantes sobre la elasticidad de los precios:

El precio ejerce una influencia sobre la cantidad demandada del bien. Cuando varía el precio del bien, los consumidores reaccionan demandando una cantidad diferente. Por lo tanto, existe una relación de causalidad entre la variación del precio y la variación de la cantidad demandada. Cuanto mayor sea el valor de la elasticidad, mayor es el grado de respuesta de la cantidad demandada ante la variación del precio.

Lo anterior resultaría relevante en caso de que los contribuyentes de RIF modificaran los precios de sus tributos derivado de la posibilidad de no trasladar de forma explícita a sus clientes. Por tanto la demanda de los mismo cambiaría generando una distorsión en el mercado.

Dicho lo anterior, si bien el estímulo no señala que no se cobre el IVA y únicamente establece que no se deberá presentar desglosado, es decir pudiéramos decir que el precio de venta no debería cambiar, sino que únicamente el cliente final no podrá acreditar el IVA pagado, rompiendo así la cadena del IVA.

En el caso particular bajo análisis en este trabajo, es importante analizar el efecto que tendrá el estímulo fiscal aplicado, entiendo los factores económicos que pudieren generar en caso de que esto modificara los precios.

Adicionalmente, a manera de conclusión podemos señalar lo siguiente, en palabras de César Augusto Domínguez Crespo:

Ciertamente el Derecho no aporta instrumentos de medición de la justicia tributaria, más allá de la lógica de los silogismos o en las ponderaciones de valor. El derecho Tributario debe auxiliarse de apreciaciones ideológicas, filosóficas, políticas y evaluaciones económicas. Tales apreciaciones, que alguien pudiera considerar instrumentos de política económica, son elementos empleados en la técnica que perfectamente refuerzan y dan sostén a los argumentos jurídicos, y no necesariamente implican un alejamiento de los fines del Derecho.

f) Beneficios fiscales

Los beneficios fiscales pueden clasificarse como situaciones específicas y excepcionales sobre la cual se aplica un estímulo u objetivo es disminuir la carga tributaria; y los beneficios denominados estructurales, que no constituyen normas de exoneración o minoración excepcional, si no que forman parte de la estructura del tributo por su carácter general y desvinculación de acciones concretas. (García Novoa, 2008).

Haciendo énfasis en los beneficios fiscales incentivadores, conviene partir de la observación de que existen intereses fiscales dignos de protección fuera del ámbito del principio de capacidad contributiva. Algunos deducen que la justicia tributaria no puede agotarse en el reparto del costo de los servicios públicos, si no que debería abarcar también el conjunto de minoraciones tributarias dirigidas a favorecer el desarrollo económico o a incrementar el bienestar social a partir de ciudadanos al bien común, pueden distinguirse diversos caminos (García Novoa, 2008).

En la medida en que esas aportaciones ahorren dinero al Estado, se hacen acreedoras a un trato fiscal favorable, pues, aunque supongan un gasto para el Estado, deben considerarse una especie de “mal menor necesario” para obtener bienes mayores, sin perjuicio, naturalmente, de que la valoración de las actividades que afectan al interés público corresponde al poder público (García Novoa, 2008).

Con base en lo anterior, podemos decir que un beneficio fiscal incentivador, ya consista en una exención, deducción, bonificación o desgravación, supone la realización del hecho imponible del impuesto y el cumplimiento de alguna finalidad extrafiscal, ajena al ámbito amparado por el principio de capacidad contributiva y generalmente diferenciada de la estructura ordinaria del impuesto.

A continuación, se incluyen algunas definiciones con base en el objetivo que puede buscar un beneficio fiscal (Dominguez Crespo, 2014):

a) las tendentes a limitar actividades, bien sea a través de gravámenes disuasorios o de recargos, tal es el caso de los gravámenes sobre fincas infrautilizadas en el plano nacional y de las medidas tributarias extrafiscales para garantizar la movilidad sostenible del transporte por carretera, de noviembre de 1993, en el seno de la UE; aunque el ámbito comunitario no es el tema de estas Jornadas, no estará de más recordar que, para algunos autores, en la UE la armonización esta esencialmente orientada hacia objetivos extra fiscales; y

b) las dirigidas a incentivar conductas, esencialmente a través de la concesión de beneficios fiscales, que puedan tener finalidades de tutela, garantía o promoción.

Entre los instrumentos habitualmente utilizados, cabe citar las exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones y desgravaciones. A continuación, trataremos de ofrecer una breve definición orientativa de cada una de las figuras mencionadas:

Las exenciones se caracterizan por actuar sobre los elementos cualitativos de la relación tributaria (hecho imposible y sujeto pasivo), su existencia implica la realización del hecho imponible (para estar exento hay que estar sujeto) y del supuesto de exención (surge la obligación tributaria, pero no se paga). Las exenciones pueden establecerse tanto por razones de capacidad contributiva (exenciones fiscales), como por razones ajenas a la capacidad contributiva (exenciones extrafiscales). Estas últimas, concretamente las dirigidas a favorecer el desarrollo económico, son las que nos interesan en la presente ocasión.

- Las reducciones son minoraciones de carácter heterogéneo que con frecuencia se utilizan de forma genérica. Algunos ordenamientos se sirven de ellas, preferentemente, para aplicar minoraciones, fiscales o extrafiscales, en la base imponible.

- Las deducciones son minoraciones de carácter específico, establecidas generalmente sobre la cuota, con una decidida vocación promocional, suponiendo por tanto un beneficio fiscal para quienes se sitúan en el supuesto de hecho incentivador previsto por la norma.
- Las desgravaciones son minoraciones que suponen el previo pago del tributo, surgidas tradicionalmente en el ámbito aduanero y hoy llamadas a desaparecer en muchos ordenamientos, sustituidas por el mecanismo de las devoluciones.
- Las exigencias políticas llevan a complejizar las técnicas jurídicas, entre ellas las financieras y las que aquí nos interesa: el tributo. Una de tales exigencias consiste en concederle una ventaja diferencial y temporal a ciertas personas, situación cuya posibilidad jurídica depende cada sistema constitucional y, en definitiva, de si estos permiten la concesión de privilegios (García Novoa, 2008).

Capítulo III

Fundamento y análisis de la Constitucionalidad de los Fines Extrafiscales en el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa

IV. Capítulo III – Análisis de la Constitucionalidad de los Fines Extrafiscales en el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa

En este Capítulo abordaremos la constitucionalidad de los tributos con fines extrafiscales. Asimismo, se analizará la resolución de la SCJN con relación al beneficio emitido en favor de los contribuyentes del RIF en el Decreto bajo análisis en este trabajo.

a) Constitucionalidad de los fines extrafiscales

El principio de rectoría económica del estado tutelados en el artículo 25 de de la CPEUM, es en el que descansa el fundamento constitucional de los fines extrafiscales.

La extrafiscalidad está contenida en la CPEUM así como en diversas jurisprudencias emitidas por la SCJN. Si bien no existe un fundamento expreso en la CPEUM, la jurisprudencia ha señalado que la utilización de los tributos con fines extrafiscales está sustentada en el artículo 25 de la CPEUM.

La doctrina ha señalado dicho artículo de la CPEUM, como fundamento para que con el instrumento tributario se regulen y fomenten algunos sectores económicos del país. A continuación, se transcribe, por su especial relevancia en el presente trabajo, la Tesis: 1ª./J. 28/2007, Rubro: Fines Extrafiscales. Las facultades del Estado en materia de rectoría económica y desarrollo nacional constituyen uno de sus fundamentos, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo 2007, página 79:

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

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo

nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. **En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.**

Amparo directo en revisión 1114/2003. 14 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo en revisión 1442/2004. Rivera Mayan, S.A. de C.V. 9 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: José Alberto Tamayo Valenzuela.

Amparo en revisión 399/2005. Hotel Nikko México, S.A. de C.V. 29 de junio de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jesús Antonio Sepúlveda Castro.

Amparo en revisión 1914/2005. Operadora de Hoteles de Occidente, S.A. de C.V., y otras. 18 de enero de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 756/2006. Grupo Belinter, S.A. de C.V. 4 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

Tesis de jurisprudencia 28/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete.

Con base en lo anterior podemos decir que la extrafiscalidad encuentra su fundamento en la potestad que tiene el Estado para intervenir en el desarrollo económico y social de la población, impulsando empresas sociales y privadas siempre buscando el beneficio general.

Entre los primeros antecedentes que encontramos en el que se reconoce la utilización de la extrafiscalidad es el identificado como Ejecutoria del Amparo en Revisión 1114/2003 resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el catorce de abril de dos mil cuatro. Este antecedente se refiere a la aplicación del IEPS a la exportación del 0% siempre que no se tratara de bebidas alcohólicas, alcohol, alcohol desnaturalizado y tabaco labrado; estas tres últimas se encontrarían exentos. Este impuesto pretendía estimular al sector exportador de nuestro país. La quejosa argumentaba un trato inequitativo para el sector de tabaco labrado.

Por su parte, la SCJN señaló que si bien las medidas extrafiscales adoptadas buscaban incentivar la exportación, el trato diferenciado a los productores de tabaco labrado respondía a la implementación de medidas para combatir prácticas desleales internas por productores clandestinos que buscan evadir el impuesto o generar acreditamientos.

Finalmente, la SCJN fundamentó su dicho en que dicho beneficio fiscal está fundado en la rectoría económica del Estado con base en el artículo 25 que constituyen los fundamentos para el establecimiento de los fines extrafiscales.

En la actualidad han surgido diversas jurisprudencias que concuerdan con el establecimiento de tributos o beneficios fiscales con el propósito de modificar conductas en los contribuyentes con base en el artículo 25 de la CPEUM.

En esta línea de ideas, el Máximo Tribunal Constitucional de nuestro país se ha pronunciado respecto del concepto de extrafiscalidad, en el cual confirma que las contribuciones pueden tener un fin más allá de la recaudación. Lo anterior quedando plasmado en un criterio jurisprudencial Tesis: 1ª/J. 107/2011, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Septiembre 2011, pp. 506. Por resultar fundamental en el caso concreto se cita a continuación:

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

En la teoría constitucional de la SCJN ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí.

Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Amparo en revisión 814/2010. Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras. 1o. de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.
Amparo en revisión 133/2011. Elfus de México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 135/2011. Ibídem Consultores de Negocios, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 181/2011. Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 180/2011. MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V. 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez

Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre. Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

Lo anterior resulta relevante sobre el reconocimiento de la constitucionalidad de los fines extrafiscales a través del artículo 25 de la CPEUM y especialmente porque señala que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido. Por lo que de alguna manera se reitera que todos los impuestos tienen un fin en el beneficio social una vez que se ejerce el gasto público.

Siguiendo lo expuesto por la SCJN, en palabras del Dr. Casado Ollero; la afectación de los recursos financieros a la cobertura de los fines públicos ya no se producirá necesariamente por medio del mecanismo fiscal o presupuestario, en el que el recurso financiero se configura como un mecanismo productor de ingresos, en cuya virtud el Tesoro Público podrá disponer de fondos necesarios para atender pagos, sino que podrá provocarse por otros medios o instrumentos. De manera que, no siempre los recursos financieros están configurados legislativamente como instrumentos al servicio de un fin fiscal, sino que estos recursos pueden sin dejar de servir a su fin primordial, no estar configurados como productores de ingresos.

De acuerdo con la Jurisprudencia de la primera Sala de la suprema Corte de Justicia de la Nación en identificada con la clave 1ª ./J 46/2005, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXI, mayo 2005, p.157, cuyo rubro es "Fines extrafiscales. Corresponde al órgano legislativo justificarlos expresamente en el proceso de creación de las contribuciones, el tribunal Supremo Tribunal de México reiteró el reconocimiento a la extrafiscalidad como función accesorio del tributo, pero además precisó la obligación que el legislador tiene de justificarla expresamente en el proceso legislativo correspondiente, bien sea en la exposición de motivos, en los dictámenes legislativos o en la misma ley, a efecto de revelar su existencia y contenido no sólo para el conocimiento y defensa de los particulares, sino también ante la posibilidad del examen de constitucionalidad de las normas extrafiscales que precisa el análisis de las verdaderas razones que el legislador tuvo en cuenta para crearlas.

En el caso concreto, los contribuyentes en el RIF que tomen el estímulo del Decreto analizado en este trabajo, acreditarán el 100% del IVA contra el que ellos hayan causado. Lo anterior siempre que no haya sido trasladado de forma desglosada y expresa a los consumidores finales.

El legislador motiva este estímulo bajo el argumento de un fin extrafiscal, que busca disminuir la informalidad e incorporar a todos aquellos que al momento del Decreto no contribuían. Asimismo, busca dar facilidades administrativas a los contribuyentes del RIF que tengan ingresos de hasta 2 millones de pesos de ingresos en el ejercicio fiscal.

Este estímulo cumple lo establecido por la SCJN señalado en la Jurisprudencia que antecede, dado que el legislador estableció que a través de una disminución en la recaudación del IVA por el estímulo aplicado, por un periodo determinado, el Estado espera obtener mayores ingresos una vez que mayor porcentaje de la población se incorpore a la formalidad y por lo tanto contribuya con sus impuestos al gasto público.

Ahora bien, de una primera lectura resulta razonable el fundamento sobre el cual se sostiene el estímulo bajo análisis, sin embargo vale la pena analizar con mayor detalle las implicaciones de este estímulo. Como se ha señalado previamente, con la entrada en vigor del RIF se permitió a todos aquellos contribuyentes con actividades empresariales y profesionales así como del extinto Régimen intermedio, adherirse al RIF si en su último ejercicio fiscal no superaban los 2 millones de pesos.

Como puede advertirse, esto tuvo una implicación de menor recaudación de IVA (Y también de ISR que no es materia de análisis en este trabajo) para el fisco de aquellos contribuyentes que ya venían pagando normalmente sus impuestos. Es decir, los primeros que obtuvieron este beneficio son aquellos contribuyentes a los que no estaba dirigido el estímulo porque por la simple entrada en vigor del RIF obtuvieron un beneficio que se traduce la disminución del 100% del IVA para el Estado de contribuyentes que no eran informales.

Ahora bien, analizando con más detalle la motivación extrafiscal del estímulo, este busca disminuir la informalidad, sin embargo, parecería que como lo señala la teoría sobre las características que debe cumplir un fin extrafiscal, esta no es la forma idónea para lograrlo ya que el sector informal no tiene ningún incentivo para regularizarse al no existir la aplicación de ninguna sanción al continuar con su situación irregular. En principio no parece haber una motivación real para un contribuyente para abandonar al sector informal a través de este estímulo.

Si bien el Decreto permite acreditar un monto igual al IVA causado a los clientes finales de forma expresa y desglosada, esto no implica que el contribuyente no lo esté cobrando, es decir el precio del producto al consumidor final pudiere ser el mismo, considerando el IVA, pero sin la posibilidad de que acredite el IVA que de facto es sujeto. Por su parte esto generaría un beneficio directo para el contribuyente del RIF que lo acreditaría contra su impuesto a pagar.

Finalmente, respecto de las facilidades administrativas que forman parte del fin extrafiscal de la norma, estas consisten en el uso del sistema electrónico denominado “Mis cuentas”, que implica la utilización de la factura electrónica, recibo de nómina electrónico, etc. Lo cual no es algo accesible para el sector informal y que para aquellos que tributaban bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes ha sido un incremento de carga administrativa.

b) Aplicabilidad de los principios de justicia tributaria y del derecho humano de igualdad

En el caso bajo análisis, la quejosa argumentó que la implementación del estímulo fiscal transgrede los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales. Buscando como efecto de la posible concesión del amparo la inconstitucionalidad de la LIVA.

Por su parte, la SCJN ha señalado que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social en una época determinada.

Si bien el propósito del presente trabajo no es hacer un análisis exhaustivo de los argumentos planteados por la quejosa en la sentencia bajo análisis, en esta sección se analizarán los puntos medulares analizados por la SCJN.

De acuerdo con la SCJN el principio bajo el cual debe analizarse este caso es el de igualdad jurídica, no bajo los principios de proporcionalidad y equidad debido a que no le son aplicables los principios consagrados en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

Debido a que estamos ante la aplicación de un estímulo fiscal y no de un impuesto, no le son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad. Es decir, estamos ante el caso de una modificación temporal en la recaudación del IVA por parte del Estado a recibir los ingresos derivados del IVA de un sector particular que es el que tributa a través del RIF; todo lo anterior con el propósito de obtener beneficios relacionados a la política económica y social del Estado.

Como ha sido señalado previamente, el Estado al amparo de la facultad de intervenir en la política económica y social, a partir de la de la aplicación del artículo 25 de la CPEUM, busca mediante una facilidad administrativa y un beneficio en cuanto a la no tributación de LIVA busca fomentar el crecimiento de un sector específico, que es el de pequeños contribuyente; así como disminuir el sector informal. El consumidor final no puede hacer ningún acreditamiento y no puedes tener saldo a favor.

Este estímulo fiscal, en el fondo rompe con la cadena del IVA convirtiendo en lo que consideramos como consumidor final al contribuyente del RIF. El efecto para el Estado dependerá del acreditamiento que se haga contra el IVA trasladado del RIF en la adquisición de sus bienes y servicios, por tanto estará en función de las características propias de cada contribuyente.

Como fue señalado previamente, los principios de justicia tributaria únicamente son aplicables en los casos en los que se analiza una contribución, en este caso a ser un estímulo no es sujeto a los mismo. Aunado a lo anterior, de acuerdo con el artículo 73 de la CPEUM el Poder ejecutivo está facultado para la emisión de este tipo de Decretos en los cuales se otorgan beneficios para contribuir con el cumplimiento de la política económica y social; y en contraparte el citado artículo también limita sus facultades a la imposición de un impuesto, ya que estos deben pasar el proceso legislativo.

En por lo anterior, que el estímulo fiscal no puede ser analizado a la luz de principios aplicables a los tributos, sin embargo es cierto que se plantea una distinción entre los contribuyentes, ya que únicamente pueden hacerse acreedores de este beneficio aquellos que tributen bajo el RIF, por tanto es menester analizar la aplicación del principio de igualdad tributaria para determinar la constitucionalidad del referido Decreto.

Como se expuso, el Poder Ejecutivo tiene facultades constitucionales para otorgar estímulos fiscales a través de la proclamación de Decreto, pero siempre con la limitación los Derechos Humanos consagrados en la CPEUM así como en Tratados Internacionales.

Dichas regulaciones de forma general señalan que no deben hacerse distinciones arbitrarias en la selección de un grupo particular al que se le otorgan dichos beneficios, en otras palabras, la CPEUM prohíbe hacer distinciones discriminatorias, como podría ser la elección de un grupo racial, género, entre otras.

Como puede advertirse en nuestro caso de estudio, no estamos ante la selección discriminatoria de un grupo en particular, sino que se seleccionó a un grupo que podría considerarse desprotegido de la economía en el país. Los contribuyentes que obtienen hasta dos millones de pesos anuales son considerados como pequeños contribuyentes y por su naturaleza se considera que tienen un mayor riesgo de incumplir con sus obligaciones en materia fiscal.

Asimismo, el estímulo busca atraer al sector informal al pago de sus contribuciones, regularizando su situación fiscal a través de beneficios que pudieren resultarles convenientes. Como se expuso previamente, este sector representa aproximadamente el 50% de la población económicamente activa de acuerdo con el Banco de Información económica, lo cual representa un porcentaje importante del PIB. En otras palabras, al seleccionar a este sector como el objetivo del estímulo fiscal analizado, coincidimos en que no hay una discriminación entre iguales, sino que al poseer características claramente diferentes a las personas morales, o personas físicas bajo otros regímenes no se viola el principio de igualdad.

Con el propósito de reafirmar lo anterior a continuación se incorpora la Jurisprudencia Tesis: 2ª./J. 54/2018, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Segunda Sala, 2017, Libro 54, Tomo II, Pp. 1356

IGUALDAD O EQUIDAD TRIBUTARIA. LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS EN LOS QUE SE HAGA VALER LA VIOLACIÓN A DICHS PRINCIPIOS, SON INOPERANTES SI NO SE PROPORCIONA UN TÉRMINO DE COMPARACIÓN IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO.

Para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún **parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual**, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos comparados. Así, **de no proporcionarse el punto de comparación para medir un trato disímil o que éste no sea idóneo, el concepto de violación o agravio en el que se haga valer la violación al principio de igualdad o equidad tributaria deviene en inoperante.**

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 403/2017. Servicios Integrales Merza, S.A. de C.V. 30 de agosto de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 4687/2017. Volkswagen de México, S.A. de C.V. 18 de abril de 2018. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 54/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de mayo de dos mil dieciocho.

Como es un régimen especial que busca atender a los pequeños contribuyentes que son diferentes a las personas morales y al resto de contribuyentes, no están en las mismas condiciones para poder decir que se viola la garantía de igualdad a lo que se refiere es, que tendría que haber una igualdad de condiciones entre los contribuyentes para señalar violatorio el decreto bajo análisis

Partiendo de lo anterior, dado que no aplica el principio de igualdad tributaria debido a que no están en igualdad de condiciones las personas morales como las del RIF que es un régimen temporal tendiente a al apoyo a los pequeños contribuyentes etc, podemos decir que no existe violación al principio de igualdad. Mas aun ya existía una distinción hacia un grupo de contribuyentes cuando existía el REPECO y que se deroga a partir del 2014 con la creación del RIF y este solo viene a darle continuidad al mismo.

Capítulo IV

Control de Proporcionalidad

V. Capítulo IV - Control de proporcionalidad de los tributos con fines no fiscales

a) Marco Conceptual

En este apartado analizaremos el control de proporcionalidad en los instrumentos extrafiscales, para lo cual es indispensable establecer la diferencia ontológica entre control de proporcionalidad y principio de proporcionalidad, en virtud de que la SCJN y los tribunales federales en reiterados criterios han elaborado jurisprudencia sobre el principio de proporcionalidad tributaria como manifestación de la capacidad contributiva.

El control de proporcionalidad surgió de la conflictividad de dos derechos fundamentales que tienen un fuerte impacto en nuestro sistema tributario, pues con base en este criterio se permite establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra Constitución.

El principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuye a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas.

En otras palabras, en el caso bajo análisis es necesario llevar a cabo un test de proporcionalidad, y enfatizar que no nos referimos al principio de proporcionalidad que está relacionado con la capacidad contributiva del contribuyente.

Como fue analizado en el Capítulo anterior, el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes del RIF con fecha 23 de diciembre de 2013 debe analizarse a la luz del principio de igualdad y no así del principio de proporcionalidad y equidad, para lo cual resulta vital aplicar el test de proporcionalidad o también llamado control de proporcionalidad.

Los criterios que componen control de proporcionalidad, o también llamado test de proporcionalidad, han sido determinados por la Primera Sala de la SCJN a través de la siguiente Tesis aislada Tesis: 1ª. LIII/2012 (10ª.), Primera Sala, Décima época Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VII, Abril 2012, Tomo 1, pp.882:

“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. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. **Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria** como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.

Así, **para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido**, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en:

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

Según hemos visto anteriormente, el análisis de la legitimidad de una medida que tiene un fin constitucional, pero que también tiene el efecto de restringir algún derecho fundamental exige superar tres requisitos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, los cuales comprenden en denominado test de proporcionalidad (Zavaleta Rodríguez, 2014).

Con base en lo establecido en los tres criterios en los cuales se basa el test de proporcionalidad, podemos decir que el primero de los criterios busca determinar si la distinción legislativa persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

En otras palabras, si la medida introducida por el legislador genera distinciones, únicamente será constitucionalmente válida si la misma está encaminada a conseguir objetivos que sean considerados admisibles por la propia Constitución, ya que, de lo contrario, se estaría facultando al legislador a realizar tratos desiguales de forma totalmente arbitraria.

En este sentido, de acuerdo con el primero criterio, los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma.

Es por lo anterior que se analizará el primero de los criterios a la luz de la exposición de motivos del RIF, que es el sector de la población a quien está dirigido el Decreto bajo análisis.

El citado régimen busca alcanzar un incremento generalizado de la productividad en el que participen todos los sectores de la población. Asimismo, busca elevar el potencial de crecimiento económico ya esto representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra vinculada con el fenómeno de la informalidad.

Asimismo, a través de la facilidad en el cumplimiento del pago de impuesto busca que se incorporen los negocios de menor escala a la formalidad en la esfera tributaria. Es por lo anterior que este régimen resultó aplicable a las personas físicas con actividad empresarial con ingresos anuales de hasta dos millones de pesos. Está dirigido a personas físicas que prestan servicio cuyo ejercicio no requiere título profesional. Toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren mayor simplicidad en el pago de sus impuestos.

Es por lo anterior que debemos plantearnos la siguiente pregunta **¿La distinción a través del estímulo citado persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida?**

Para lo anterior se analizó el efecto de la informalidad en la productividad del país.

La informalidad es el conjunto de empresas, trabajadores y actividades que operan fuera de los marcos legales y regulatorio. Conlleva a la evasión de la carga impositiva y regulatoria, pero a la vez, a no gozar plenamente de la protección y los servicios que la ley y el Estado pueden proporcionar.

Es también la respuesta deformada de una economía sobrerregulada ante los choques a los que se enfrenta, y el potencial de crecimiento que posee. Es una respuesta deformada y subóptima dado que implica una distribución inadecuada de los recursos y trae consigo, al menos parcialmente, la pérdida de las ventajas de la legalidad, como protección policiaca, acceso a instituciones crediticias formales y seguridad social.

No obstante, en México la informalidad representa casi un tercio del PIB; el autoempleo conforma cerca del 30% de la fuerza laboral, mientras que casi el 70% de la fuerza laboral no hace aportaciones a un plan de pensiones formal. Por su parte los índices de Gasparini y Tornarolli (2007) del empleo informal, basados en las definiciones de “productividad” y “protección social” indican que el empleo informal en México es de alrededor de 50%.

La OCDE en su análisis económico 2015 señala dentro de las tres recomendaciones realizadas a nuestro país el impulso a reformas estructurales para impulsar el crecimiento y reducir la informalidad. De igual forma la OCDE en sus indicadores anuales señaló que para incrementar la productividad y mejorar el desempeño del mercado laboral, se requiere aumentar el logro educativo y reducir la informalidad en el empleo. En términos más generales, es necesario mejorar las instituciones jurídicas para proporcionar un entorno más favorable para las empresas. (OCDE, 2019)

Las actividades informales generan una menor recaudación fiscal, lo que implica que el gobierno tiene menos recursos para garantizar la provisión eficiente de servicios (Erazo Guijarro, 2019). Es decir, la informalidad genera una externalidad negativa que intensifica sus efectos adversos en la eficiencia: las actividades informales usan y congestionan la infraestructura pública sin contribuir a la recaudación fiscal que la reabastece. Dado que la infraestructura pública complementa el capital privado en el proceso productivo, un mayor sector informal implica un menor crecimiento de la productividad (Erazo Guijarro, 2019).

Este fenómeno surge cuando los costos de pertenecer al marco legal y regulatorio de un país superan sus ganancias. La formalidad supone un costo de entrada y un costo de permanencia.

Si la formalización se basa totalmente en la aplicación de la ley, muy posiblemente generará desempleo y bajo crecimiento. Si por el contrario, se basa en las mejoras del marco regulatorio y la calidad o disponibilidad de los servicios públicos, generará un uso más eficiente de los recursos y un mayor crecimiento. Es decir, la informalidad es más frecuente cuando el marco regulatorio es gravoso, la calidad de los servicios del gobierno a las empresas es deficiente, y el poder de supervisión y aplicación de la ley por parte del Estado es débil.

Como puede advertirse la problemática en México del sector informal es grave, y es por eso que forma parte de la política económica en el cual se planteó la creación del régimen del RIF. Sin embargo, debido a la magnitud del problema y a sus implicaciones futuras, es necesario que el gobierno diseñe mejores políticas para disminuir los índices de informalidad. En el diseño de estas, se debe tener en cuenta que la informalidad representa una opción atractiva para los agentes productivos, que implica reducir sus costos, debido al incumplimiento del pago de sus impuestos (Erazo Guijarro, 2019).

Del análisis anterior, podemos decir que la distinción legislativa persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, ya que efectivamente la informalidad en el país se ve agravada por la sobre regulación en materia fiscalidad y la complejidad que implica para el sector empresarial mas pequeño cumplir con sus obligaciones fiscales.

El segundo de los criterios examina la racionalidad o adecuación de la distinción realizada por el legislador, ya que será necesario que la distinción sea verdaderamente un medio apto para conseguir el fin u objetivo constitucionalmente válido que el legislador pretende alcanzar. Es decir, es necesario que exista una relación de instrumentalidad entre los medios utilizados y el fin que persigue.

Conforme a dicho criterio, la medida será considerada idónea cuando se presente en las mejores condiciones de tiempo, lugar, modo o cualquier otra circunstancia esencial para alcanzar el objetivo buscado; tomando en cuenta si su duración e intensidad con exigidas por la finalidad concreta que se pretende alcanzar.

Es decir, en el fondo esta medida pretende que el Estado obtenga mayores ingresos en el mediano plazo y por tanto pueda prestar mejores servicios, es decir mejor educación, servicios médicos, transporte etc. Lo cual generará beneficio social y económico para la población.

Como fue mencionado, la distinción realizada por el legislador se sustenta en la exposición de motivos para la creación de dicho régimen. Está enfocado a aquellas personas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o que presenten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos de hasta dos millones de pesos. Es decir, se busca impulsar a las PyMES así como a la población que tiene menores ingresos y que no tiene acceso a seguridad social por la propia naturaleza de sus actividades.

Como lo establece la exposición de servicios, es importante mencionar que generalmente está relacionada con una actividad empresarial, es decir en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que el complementario a la actividad que se presta, tal es el caso por ejemplo del servicio de instalación mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos así como de otros servicios sanitarios (fontanería) en los cuales además se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etc).

Como puede advertirse, hacer referencia a aquellas actividades que requieren poca especialización, al no requerir título profesional; es decir se enfoca al sector de la población que tiene menor nivel educativo y por lo tanto su nivel de ingresos es menor. Lo cual confirma la racionalidad en este test de proporcionalidad, ya que busca a un sector mas desprotegido que requiere de impulso por parte del Estado para su crecimiento.

Si bien creemos la norma aquellas personas en la informalidad que no contribuyen no tienen incentivos para incorporarse a la formalidad si no se aplican nuevas leyes que la combatan más allá ámbito fiscal. Sin embargo, considero adecuada la medida que otorgue acceso a seguridad social para los contribuyentes y sus empleados.

En otras palabras, el estímulo fiscal busca un fin constitucionalmente válido y es la medida es razonablemente adecuada para el mismo. Considero que se cumple con el requisito de racionalidad del estímulo dado que el propósito de este estímulo fiscal es la incorporación del sector informal al sistema tributario, sin embargo, se deben crear otras legislaciones que regulen a este sector y se castigue a la informalidad. Asimismo, el Estado deberá complementar al ámbito fiscal con mayor inversión en educación y creación de empleo, ya que esta es la principal causa del crecimiento exponencial de la informalidad en México.

Ahora bien, para aquellos que ya cumplían con sus obligaciones a través del esquema de REPECO pareciera que se incrementa la carga administrativa porque el RIF te lleva al uso de la factura electrónica en el portal electrónico de “Mis cuentas” que durante el arranque de este régimen tuvo un pobre desempeño, sin embargo la expectativa de este sector que se encontraba en la formalidad seguramente continuará contribuyendo. Sin embargo, al aplicar este estímulo, el Estado verá disminuido el ingreso por sus contribuciones.

El tercero y último de los criterios, busca que la medida distintiva cumpla con el **principio de proporcionalidad o razonabilidad**, ya que el legislador no puede pretender alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de una forma abiertamente desproporcional.

En este sentido, el tercer criterio busca valorar que se cumpla con una **relación proporcional entre los medios y los fines**, de tal forma que sea posible determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución.

En otras palabras, el tercer criterio exige que el tratamiento desigual establecido por el legislador no genere un desequilibrio entre los derechos y libertades implicadas y los beneficios buscados en nombre del interés general.

El estímulo otorgado a las empresas que se encuentran en el RIF, considera que una cantidad equivalente al 100% del IVA que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

Podrá aplicarse este estímulo fiscal, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto de IVA y que no realicen acreditamiento alguno del IVA que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios

Este estímulo será aplicable hasta por 6 años, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo; momento en el cual los contribuyentes deberán incorporarse de manera formal al régimen fiscal que les corresponda con base en sus atributos particulares.

De acuerdo con lo anterior, podemos decir que el test de proporcionalidad tiene una gran relevancia sobre el control de leyes y los tratos desiguales que el legislador pretenda introducir para alcanzar ciertos objetivos o fines constitucionalmente válidos.

Con lo anterior podemos decir que es razonable el estímulo derivado de que es por un tiempo definido, es decir, no permite que el contribuyente mantenga el acreditamiento del IVA de forma indeterminada, lo cual podría ser considerado como no razonable para los fines que pretende el fisco federal.

De igual forma podemos ver una clara relación entre los medios y los fines, es decir a través de lo que es considerado como un “gasto fiscal” el Estado busca incentivar que un sector de la población salga de la informalidad para formar parte de la base de contribuyentes.

Mas aun cuando de acuerdo con el Banco de Información Económica, la tasa de informalidad promedio en México por los últimos 5 años ha sido del 57% de la población total.

Finalmente, es correcto que se haya seleccionado a los contribuyentes del RIF ya que es un sector económico que busca incentivarse y adicionalmente como se señaló en capítulos anteriores no supone un caso de discriminación, por las características de los contribuyentes de dicho régimen tiene características que los diferencian claramente de otras personas físicas o personas morales, pro lo que es adecuado un trato desigual.

Con relación a la igualdad podemos concluir con la siguiente Jurisprudencia Tesis: 2ª. XXX/2017, Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, pp. 1390.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, ES INNECESARIO QUE, ADEMÁS, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS SE ANALICEN A LA LUZ DEL CONTEXTO MÁS AMPLIO DEL DERECHO DE IGUALDAD.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ésta tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico; en su artículo 31, fracción IV, proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, el principio de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad consagrada en otros preceptos constitucionales. Ahora, sólo en el caso de que las disposiciones legales reclamadas en forma destacada no correspondan al ámbito específico de aplicación del principio de equidad tributaria (cuando no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias que tengan repercusión fiscal) los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado entre dos personas o grupos deben analizarse en un contexto más amplio, esto es, a la luz del diverso de igualdad (excepción hecha de que la distinción se base en una de las categorías sospechosas a las que se refiere el artículo 1o. constitucional, pues en ese caso siempre se procederá al pronunciamiento en relación con el derecho de igualdad). En ese sentido, si una norma puede analizarse a la luz del ámbito específico del principio de equidad tributaria, resultaría ocioso que también tuviera que realizarse un pronunciamiento respecto de ella bajo el contexto amplio del derecho de igualdad, porque la disposición reclamada es apta para que se verifique su regularidad constitucional a la luz del referido principio de justicia tributaria, el cual constituye una faceta del derecho a la igualdad.

Amparo en revisión 1379/2015. Rodrigo Navarro Hernández. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Con base en el control de proporcional descrito, podemos decir que el artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa cumple con el principio de igual, derivado de que es claro que los contribuyentes del RIF no merecen el mismo tratamiento, es decir es acertado el tratamiento diferenciado y benéfico hacia este sector de la población.

Es claro que los contribuyentes del RIF no están en igualdad de circunstancias y con base en los elementos objetivos de análisis que soportan el trato diferenciado, no se puede aludir una violación al principio de igualdad.

Mas aún si el tratamiento fuera el mismo para los contribuyentes bajo el RIF, el Estado los estaría poniendo en una situación de desventaja frente al resto de los contribuyentes cuya capacidad administrativa para cumplir con sus obligaciones fiscales es mucho mayor.

VI. CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis presentado podemos alcanzar las siguientes conclusiones:

Podemos concluir que coincidimos con el criterio sostenido por la SCJN respecto de la constitucionalidad del Estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes del RIF debe hacerse a la luz del principio de igualdad y no así al de equidad y proporcionalidad. Lo anterior derivado de que dicho estímulo no está tutelado en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, al no tratarse de un impuesto sino de un estímulo contenido en un Decreto.

Es decir, no podemos analizar los principios de justicia tributaria en el caso concreto debido a que no estamos ante la creación de un impuesto, sino de un estímulo fiscal. Dicho estímulo está motivado y fundamentado en la exposición de motivos de la creación del nuevo régimen que entró en vigor a partir de 2014, RIF, es decir tiene un fin extrafiscal, y de acuerdo con lo que ha señalado la SCJN este tipo de tributos deben ser analizado a la luz de la igualdad tributaria.

Asimismo, los fines sobre los cuales descansa la exposición de motivos para la creación del estímulo con fines extrafiscales es adecuado, ya que buscan disminuir la informalidad, incrementar la productividad del país y dar facilidades administrativas a los pequeños contribuyentes.

Como fue descrito el fenómeno de la informalidad es un grave problema social y económico en México, razón por lo cual organismos internacionales como la OCDE han sugerido la implementación de medidas que permitan disminuir al sector social, ya que a través de este se generarán en consecuencia beneficios económico para el país.

Una vez que fue definido que los fines son adecuados, es que podemos concluir respecto a la constitucionalidad de del artículo séptimo transitorio del Decreto citado así como de los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la LIVA, a la luz del principio de igualdad, principio sobre el cual descansa el estímulo fiscal bajo análisis.

El punto medular de la resolución de la SCJN es el análisis de la inconstitucionalidad del artículo séptimo transitorio, Fracción I del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal 2014, en donde se otorga un estímulo fiscal en materia de IVA a los contribuyentes del RIF.

Dicho análisis se realizó a través del principio de igualdad en la implementación se buscó definir que no se encuentre ante un trato de discriminación con el resto de los contribuyentes. Con base en los argumentos vertidos a lo largo de esta tesis podemos decir que es correcta la distinción que se hace al sector de la población que se encuentra en el RIF ya que sus características particulares hacen necesaria la implementación de un régimen fiscal que les permita incorporarse a la base de los contribuyentes a través de herramientas fáciles y accesibles. Es decir, se da un trato desigual debido a que las características particulares de estos contribuyentes son diferentes, y en aras de contribuir con el bienestar político y social de la población, el Estado busca obtener mayores ingresos a través de la ampliación de la base de contribuyente.

Ahora bien, podemos alcanzar la conclusión anterior una vez que fue analizada la distinción entre un tributo y un tributo con fines extrafiscales. Como definición de tributo podemos decir que consiste en el mecanismo a través del cual el Estado obtiene ingresos de los sujetos pasivos de manera coercitiva por la aplicación de una ley con el propósito de sufragar el gasto público.

Por otro lado podemos decir que la extrafiscalidad se encuentra situada más allá de los límites del tributo, debido a que su finalidad última no es la de recaudar, sino que pretende modificar las conductas de los gobernados, esto soportado a través del cumplimiento del plan de desarrollo económico y social a una fecha determinada.

Si bien podemos decir que de forma explícita no está contenida en la CPEUM los tributos extrafiscales, encuentran su fundamento en el artículo 25 que señala que el Estado tiene la obligación de generar desarrollo económico y social en la población a través de la implementación de políticas que así lo permitan.

Podemos decir que la extrafiscalidad es un instrumento adecuado para promover el desarrollo económico y social de sectores de la población que así lo requieran, sin embargo, debemos entender también que estos deben tener limitantes, es decir no puede llevar a gravar un acto al punto que resulte confiscatorio para el contribuyente, ni dar beneficios permanentes que resulten en un perjuicio para el Estado.

De acuerdo con el test de proporcionalidad, este cumple con los tres puntos que estipula la Jurisprudencia citada, sin embargo, tenemos lo siguiente:

El estímulo fiscal tiene una finalidad objetiva, es decir está enfocada claramente a un sector que por sus características propias se identifican características que nos permiten darle un trato desigual respecto del resto de los contribuyentes. De acuerdo con lo expuesto, tiene un fin objeto definido también porque claramente está buscando disminuir la informalidad en el país y otorgar facilidades administrativas a los pequeños contribuyentes siendo este sector el más vulnerable en materia económica.

Lo anterior forma parte fundamental de plan nacional de desarrollo económico y social, y atiende también a las recomendaciones que ha hecho la OCDE a nuestro país.

Por otra parte, concluimos también que la distinción establecida resulta adecuada y racional es decir es un medio adecuado para alcanzar el fin que se busca. Si bien el problema de la informalidad y de la baja productividad del país son un problema grave para la economía del país, como punto de partida deben implementarse este tipo de regímenes como el RIF que otorgue incentivos para poder incrementar la base de contribuyentes que aporte para sufragar el gasto público.

Si bien consideramos que es un medio idóneo o adecuado para alcanzar los fines extrafiscales planteados, este fenómeno debe atenderse a través de legislaciones diversas que impongan medidas que sancionen este comportamiento, que incentiven la creación de empleos y propongan una económica activa y dinámica tanto para el sector privado como el público.

El Estado no puede pretender modificar conductas en la población únicamente a través del aparato tributario, sino que a través de una suma de acciones se alcancen los objetivos.

Lo anterior no puede entenderse como un factor aislado, en México el problema de pobreza y falta de empleo ha propiciado el crecimiento de la informalidad en nuestro país, y esta socialmente aceptado este comportamiento por gran parte de la población. Es por lo que, aunado a estos estímulos con fines extrafiscales, debe haber un plan de desarrollo económico del cual se beneficien los sectores más desprotegidos del país, haciendo especial énfasis en proporcionar servicios educativos que le permitan a toda la sociedad incorporarse en la economía de una manera formal.

Por otra parte, podemos concluir que la distinción debe ser proporcional, este régimen es temporal y progresivo y tiene como objetivo incorporar de forma paulatina a los pequeños contribuyente que se encontraban en la informalidad y otorgar mayores beneficios a aquellos que ya se encontraban bajo régimen de REPECO.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- Arrija Vlzcaino, A. (2008). *Derecho Fiscal*. Mexico: Themis.
- Borrero Moro, C. J. (1999). *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos.
- Casado Ollero, G. (1992). Los fines no fiscales de los tributos en el ordenamiento español. *Revista di Diritto e Pratica Tributaria*, 181-190.
- Dominguez Crespo, C. A. (2014). *Los fines extrafiscales de los tributos*. Mexico: Porrúa.
- Erazo Guijarro, F. D. (2019). El dilema de la informalidad y cómo combatirla. *Kairós*, 8-16.
- García Novoa, C. (2008). *El tributo y su aplicación: Perspectivas para el siglo XXI* (Vol. Tomo I). Madrid: Marcial Pons.
- Garza, S. F. (2000). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
- Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Edotorial de Derecho Financiero.
- González, E. (s.f.). Medidas fiscales para el desarrollo económico. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, 31-32.
- martínez, A. S. (2014). Régimen de incorporación fiscal, una alternativa fallida. *Consultorio Fiscal*, 38-39.
- Merino Collado, M. (2011). *Fines Extrafiscales, sus limites constitucionales*. México: Porrúa.
- OCDE. (30 de 04 de 2019). *Estudios de la OCDE en México*. Obtenido de OECD: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Mexico-Overview-2015%20Spanish.pdf>
- Queralt, J. M. (2000). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Sanchez Galiana, J. A. (d/f). *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons.
- Santos Martinez, A. (2014). Régimen de incorporación fiscal, una alternativa fiscal fallida para el pequeño comerciante. *Consultorio fiscal*, 38-39.
- Varona Albern, J. E. (s.f.). *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Yebra Martul-Ortega, P. (s.f.). Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria. *Hacienda pública española, No. 32*.
- Zavaleta Rodriguez, R. E. (2014). *Nuevas perspectivas sobre la relación y tensión entre la democracia y el constitucionalismo*. Perú: Grijley.