



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

Estímulos Fiscales: Violación a los Principios de Proporcionalidad y Equidad

Tributarias.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Alejandro Díaz Flores Castro

Director de Tesis

Raúl Bolaños Vital

Agradecimientos

A Dios por siempre estar y formar parte de mi vida.

A mi Madre por ser siempre el soporte de nuestra familia.

A mi Padre por siempre apoyarme en todas las decisiones y ser mi ejemplo a seguir.

A mis Hermanos por siempre estar en los momentos importantes de mi vida.

A Marce por apoyarme siempre incondicionalmente.

A la Universidad Panamericana por la formación que me dio.

A Chevez, Ruíz, Zamarripa y Cía por ser la Firma que me dio la oportunidad de convertirme en el abogado que soy hoy.

Índice.

- I. [Introducción.](#)
- II. [Proporcionalidad Tributaria.](#)
 - II.I. [Test de proporcionalidad.](#)
- III. [Igualdad Jurídica y Equidad Tributaria.](#)
- IV. [Derecho de igualdad ante la Ley y a la no discriminación](#)
- V. [Estímulo Fiscal](#)
- VI. [Principio de Confianza Legítima](#)
- VII. [Principio Pro persona](#)
- VIII. [Precedente. Interpretación pro persona. Interpretación conforme.](#)
- IX. [Análisis de la sentencia](#)
- X. [Conclusiones](#)
- XI. [Bibliografía.](#)

Introducción.

A lo largo del presente trabajo se desarrollará la violación a los principios de equidad y proporcionalidad tributarias en relación con los estímulos fiscales y su justificación en fines extrafiscales.

Al respecto, en el presente trabajo se analizarán a profundidad los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como el principio de confianza legítima, así como que un fin extrafiscal no puede justificar que el legislador dé un trato diferenciado a personas que se encuentran en una misma hipótesis de causación.

En este sentido, en el presente trabajo se analizará el otorgamiento de un trato diferenciado que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pretende justificar a un estímulo fiscal otorgado en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

Así, es importante señalar que el estímulo fiscal que otorga la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce consiste en que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones.

Al respecto, en el presente se analizará el trato diferenciado que otorga el estímulo fiscal que nos ocupa a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como que se debe efectuar en todos los casos la interpretación más benéfica para los contribuyentes.

Adicionalmente, en el presente se hará referencia al principio de confianza legítima a efecto de identificar y advertir la inseguridad jurídica que deja a ciertos contribuyentes el estímulo fiscal, al no señalar con claridad las razones por las cuales se pretende dar un trato diferenciado a contribuyentes que se encuentren en la misma circunstancia que aquellos para los cuales resulta aplicable el estímulo en comento.

En este sentido, primeramente abordaremos los principios tributarios que se consideran violados derivado de la emisión de la sentencia emitida por la Suprema Corte de Justicia, para posteriormente entrar al estudio de la misma e identificar el alcance de las conclusiones y consideraciones que la llevaron a resolver de la manera en que lo hizo.

Finalmente, en el presente se efectuará una crítica a la jurisprudencia que derivó de lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la cual se resolvió que el estímulo fiscal otorgado en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014 no se son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

Proporcionalidad Tributaria.

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución establece las garantías de justicia tributaria; una de ellas, es la de proporcionalidad.

Básicamente, la proporcionalidad constituye una salvaguarda para los contribuyentes y a su vez, un límite al legislador en el establecimiento de las contribuciones.

Para un contribuyente, la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

En su obra “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, el Magistrado Narciso Sánchez establece que “la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la garantía de proporcionalidad tributaria¹ consiste en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto

¹ **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los

público de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En este sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto.²

Así, el derecho fundamental de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente.

Ahora bien, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate.

sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (Subrayado añadido)

Tesis de Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte, página 144.

² **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.” (Énfasis añadido)

Tesis P./J. 109/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Noviembre de 1999, página 22.

En el caso de los impuestos directos, como es el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

En consecuencia, para que un impuesto sea proporcional, éste debe atender a la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente.

De igual manera, si las leyes desconocen las erogaciones que los contribuyentes efectuaron para el funcionamiento de sus objetos sociales, o para la generación de sus utilidades, no se respeta el principio de proporcionalidad.

Ahora bien, es importante mencionar que el derecho fundamental de proporcionalidad ha sido interpretado evolutivamente por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En dicho proceso interpretativo, la principal conclusión sigue teniendo total vigencia, la cual radica esencialmente en que la legislación fiscal debe reconocer los efectos de las erogaciones efectuadas por los contribuyentes, particularmente cuando éstas estén estrechamente vinculadas con la generación de los ingresos gravados.

Es menester destacar que la proporcionalidad tributaria conlleva un análisis conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto, lo que evidencia la relevancia que tiene la congruencia³ entre el tributo y la capacidad contributiva en el análisis de la garantía de proporcionalidad.

³ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de

En este sentido, el indicador de capacidad contributiva lo constituye la obtención de ingresos que representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes.

Incluso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los ingresos lo constituyen todo aquello que perciba como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo que puede consistir en a) ingresos pasivos como rendimientos de capital, o b) ingresos activos, ya sea en el trabajo intelectual o material desarrollado, o en la combinación de ambos.

Al respecto, el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que los ingresos objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen aquellos que reciban las personas, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo que obtenga en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos permanentes en el extranjero, así como el ajuste anual por inflación, situación que ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En relación con lo anterior, el artículo 9, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta determina qué debe entenderse por utilidad y, específicamente, por utilidad fiscal, a saber, la que se obtiene de restar a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por la legislación aplicable.

Desde un punto de vista económico, la “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del producto, después de que éste haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales de capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida, especialmente cuando desembolsa el importe de costos de producción y corre el peligro de no reembolsarlos íntegramente en el precio y en la venta.

Bajo este orden de ideas, la base del impuesto sobre la renta es la ganancia de que resulte la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, de manera positiva, menos las deducciones que mermen el patrimonio.

sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.” (Énfasis añadido)

Tesis P./J. 10/2003 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 144.

Así las cosas, la unidad de medida (base gravable) del impuesto sobre la renta lo constituye el impacto positivo, lo cual solo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas conjuntamente del ingreso como costo de generación del ingreso.

En este orden de ideas, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por la causante, permite la determinación de una utilidad real, debiendo apreciarse que la proporcionalidad se respeta en la medida que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse una utilidad real, y no una que no corresponda a dicha capacidad contributiva.

Por ello, desde un punto de vista constitucional, la exigencia de ajustar las cargas tributarias a la capacidad de los causantes demanda la adecuación a ciertos parámetros, de tal suerte que no todos los ingresos manifestaran la idoneidad de las personas para concurrir al levantamiento de cargas públicas y, correlativamente, no todas las erogaciones tienen transcendencia en la medida de la capacidad contributiva, lo cual puede obedecer a razones económicas, jurídicas y/o sociales.

Derivado de todo lo anterior, no todos los conceptos que impacten negativamente, el legislador tiene que reconocerlos como deducibles, sino sólo aquellos que impliquen salvaguardar la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, esto es, los que se identifiquen con la renta neta de los causantes.

En relación con lo anterior, la legislación aplicable considera como deducciones vinculadas a la utilidad, aquella que se autoriza como costo de producir el ingreso, es decir, las deducciones cuya aplicación son demandadas por la lógica del impuesto, pues las erogaciones no vinculadas con los costos de producción del ingreso, no deben ser consideradas como deducibles.

La mecánica del impuesto sobre la renta reconoce la necesidad de que el gravamen atiendan, no sólo al ingreso bruto, sino a una utilidad o ganancia, es decir un ingreso que modifique positivamente el haber patrimonial, mediante disminución a los ingresos brutos las deducciones autorizadas encaminadas a producir un ingreso.

Por lo tanto, en la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso que modifique positivamente el haber patrimonial, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, que para impuestos directos, atiendan a ingresos que modifiquen positivamente el haber patrimonial, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el impuesto debe determinarse una utilidad real y no una que no corresponda a dicha capacidad.

Es importante recordar que en el sistema tributario mexicano no todos los ingresos, ni todos los gastos y pérdidas se toman en consideración como un parámetro para apreciar la riqueza de un contribuyente y, por tanto, determinar que tiene una persona para contribuir al gasto público, por lo que la indispensabilidad constituye el rector de las deducciones ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio, tanto para la consecución de los fines de la empresa, como para la generación de los ingresos.

Además, por regla general son reconocidas por el Legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad, a fin de que el tributo resultante se ajuste a la capacidad contributiva, reconociéndose los costos inherentes a la producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

Asimismo, se establece que de no reconocerse el impacto de tales deducciones en el impuesto sobre la renta, se entraría en contradicción con los criterios que deben regir en materia tributaria, pues no tiene como finalidad prioritaria la promoción de conductas.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las erogaciones que deben ser reconocidas por el Legislador son aquellas que se encuentran relacionadas con el ingreso, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad, en su implicación de salvaguardar la capacidad contributiva idónea se identifica con la renta neta de los causante, ello con la finalidad de hacer consistente el gravamen del impuesto sobre la renta con el objeto de dicho impuesto.

En ese sentido, como se vio con antelación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que una vez identificada que una erogación impacta o afecta en el patrimonio de forma negativa, se trata de una deducción estructural, y por ende el legislador debe reconocerla –en atención al principio de proporcionalidad tributaria- ya que se encuentra relacionada con la obtención de ingresos, sin que esto signifique que no se puedan establecer requisitos o modalidades,

Test de Proporcionalidad

Ahora bien, en el presente apartado se realizara un análisis sobre el principio de proporcionalidad en la medida, también conocido como “Test de Proporcionalidad” como parte del juicio de razonabilidad.

El artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁴, establece que en México todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte.

⁴ “**Artículo 1°.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección,

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

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

En este sentido, las autoridades se encuentran obligadas a respetar aquellos derechos humanos consagrados tanto en nuestra Constitución como en los Tratados Internacionales en los que México sea parte.

Por su parte, los derechos fundamentales son pretensiones jurídicas destinadas a establecer los límites que los representantes de los ciudadanos no pueden traspasar en el desarrollo de sus responsabilidades normativas, no son en sí mismos ilimitados, situación que ha sido reconocido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵.

cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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

[...]"

(Énfasis añadido)

5 “CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse

el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.”

Precedentes: Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio. El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXVII/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once. Notas: En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: "Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: 'CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.' y 'CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.'", conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011. La tesis P./J. 73/99 y P./J. 74/99 anteriormente citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente. Núm. IUS: 160526

“CONFLICTOS QUE INVOLUCRAN DERECHOS FUNDAMENTALES. SU RESOLUCIÓN JURÍDICA. Los derechos fundamentales, siendo en su definición más básica pretensiones jurídicas destinadas a establecer los límites que los representantes de los ciudadanos no pueden traspasar en el desarrollo de sus responsabilidades normativas, no son en sí mismos ilimitados. En efecto, su estructura normativa típica no es la propia de las reglas -normas jurídicas con condiciones de aplicación razonablemente detalladas y determinadas, que se aplican mediante razonamientos subsuntivos- sino la que caracteriza a los principios, que son imperativos jurídicos con condiciones de aplicación definidas de modo muy abierto, lo cual los destina

De los criterios mencionados, se advierte que el Poder Judicial ha señalado que de conformidad con el criterio de nuestro Máximo Tribunal, que todas aquellas autoridades se encuentran obligados a respetar los derechos humanos establecidos tanto en nuestra Carta Magna como en los Tratados Internacionales en los que México sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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

naturalmente a entrar en interacción, en los casos concretos, con otras normas con contenidos jurídicos que apuntan en direcciones no idénticas. Es por eso que suele decirse que los derechos fundamentales operan en el razonamiento jurídico como mandatos de optimización, porque su protección y reconocimiento en los textos constitucionales presuponen naturalmente que sus exigencias normativas entrarán en conflicto con otras en los casos concretos, supuesto en el que será necesario desarrollar un ejercicio de ponderación para articular el resultado de su aplicación conjunta en esos casos. Así, en las democracias constitucionales actuales la resolución jurídica de los conflictos que involucran derechos fundamentales no parte cada vez de cero, sino que el sistema jurídico contiene un abanico más o menos consensuado de reglas o criterios que expresan lo que puede o no considerarse un equilibrio adecuado entre ellos en distintos contextos o escenarios aplicativos. Así, algunas de estas reglas están consagradas expresamente en los tratados de derechos humanos o en las Constituciones mismas, y otras se van explicitando a medida que la justicia constitucional va resolviendo casos, incluidos aquellos en los que se juzga la constitucionalidad de los límites a los derechos incluidos en las leyes. De ahí que el legislador es competente genéricamente para emitir normas que regulan y limitan derechos, pero no puede hacerlo como prefiera, sino bajo determinadas condiciones relacionadas tanto con fines como con medios, en tanto que su labor normativa -llegado el caso- debe ser cuidadosamente examinada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para garantizar que los límites que de ella derivan estén justificados por la necesidad de proteger a su vez derechos e intereses constitucionalmente amparados, y no haya sido adoptada sobre bases arbitrarias o insuficientemente sensibles a su impacto en las condiciones de goce del derecho involucrado.”

Precedentes: Amparo en revisión 7/2009. Costco de México, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2011. Once votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarías: Francisca María Pou Giménez, Fabiana Estrada Tena y Paula María García Villegas Sánchez Cordero. El Tribunal Pleno, el cuatro de julio en curso, aprobó, con el número XII/2011, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a cuatro de julio de dos mil once.

(Énfasis añadido)

a) Ahora bien, una vez establecido lo anterior y para poder entender el principio de proporcionalidad en la medida o “*test de proporcionalidad*” debemos de partir de la base que los derechos humanos no son absolutos, por lo que es primordial que se busque una armonía entre ellos.

Lo anterior, pues bajo la óptica del referido *test* para que la ponderación en el derecho sea legítima ésta debe ser racional, ya que mientras más racional sea la ponderación, más legítima será el resultado.

En ese sentido, el “*test de proporcionalidad*” es un método que utilizan los juzgadores para dilucidar si una norma jurídica resulta o no violatoria del principio de proporcionalidad.

Ahora bien, para entender mejor el referido *test* es necesario dirigirnos a principios y definiciones, en ese sentido Luis Prieto Sanchís⁶, señala que de las distintas acepciones que presenta el verbo ponderar y el sustantivo ponderación en el lenguaje común, tal vez la que mejor se ajusta al uso jurídico es aquella que hace referencia a la acción de considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas.

Por su parte, la doctrina ha definido el principio de proporcionalidad como un esquema diseñado para orientar o evaluar la forma en que el juzgador realiza las distintas valoraciones que debe hacer para determinar si el acto impugnado vulnera un derecho fundamental o un bien constitucionalmente protegido.

Al respecto, Miguel Carbonell ha definido el principio de Proporcionalidad o “*test de proporcionalidad*” como la técnica que nos permite definir cuando un límite a un derecho establecido por el legislador es o no compatible con la constitución.

En efecto, el derecho comparado lo ha desarrollado como una técnica consistente en realizar un examen de proporcionalidad con base en tres cuestiones, a saber:

1. Que el objetivo que se propuso el legislador al establecer alguna limitante es compatible o no con lo que señala la Constitución, se debe cuestionar si se trata de un objetivo Constitucionalmente legítimo.
2. Que el objetivo que se propuso el legislador que resultó Constitucional, se puede considerar racional, es decir, si es un objetivo que se puede alcanzar con la medida que propone el legislador que limita los derechos fundamentales, se debe alcanzar el objetivo fijado.
3. Principio de Proporcionalidad en sentido estricto, se debe ponderar todas las medidas que podía haber tomado el legislador, es decir, que el objetivo que fue fijado

⁶ “*Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial*”, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, ISSN 1575-8427, N°. 5, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho y proceso), página 211.

en un principio, sea un objetivo compatible con la Constitución y que tenga racionalidad instrumental (vínculo entre medios y fines).

Lo anterior, incluso ha sido reconocido por nuestro Máximo Tribunal en respectiva tesis⁷, al definir el principio de proporcionalidad como un instrumento metodológico, es

⁷ 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 los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera 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: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de

decir, un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero Constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

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

Por lo que, se puede apreciar que los criterios fijados en el esquema elaborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación coinciden, en lo general, con los tres subprincipios que la doctrina constitucional reconoce como parte del principio de proporcionalidad, antes mencionados.

Derivado de lo anterior, es claro que el objeto o finalidad del "*test de proporcionalidad*" consiste en que los agentes de la autoridad lleven a cabo un contexto de ejercicio de

intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

(Énfasis añadido)

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Nota: Las tesis de jurisprudencia 1a./J. 55/2006 y 1a./J. 84/2006 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, con el rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL." y Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, con el rubro: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.", respectivamente.

los derechos fundamentales, en donde éstos no se anulen unos con otros, sino que se maximicen.

Igualdad Jurídica y Equidad Tributaria.

El primer párrafo del artículo 1° de la Constitución⁸ establece el principio de igualdad ante la ley, que consiste en que a nadie se le puede excluir de los diversos supuestos que son regulados por las leyes.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra igualdad, significa: I. *“conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”*, así como *“correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo”*. II. ante la ley: *“principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.”*

En este mismo sentido, de manera elocuente y por demás clara, el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp. 1610 y 1611⁹, señala que la igualdad consagrada en

⁸ **“Artículo 1.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

[...]”

⁹ “La igualdad, por otro lado, es considerada elemento fundamental de la justicia. En efecto, la justicia únicamente puede existir entre personas que son tratadas de la misma manera en las mismas circunstancias y cuyas relaciones, en tales circunstancias, son gobernadas por reglas fijas. Este tipo de problemas, como veremos, se encuentran más vinculados con el funcionamiento del orden jurídico.

El requerimiento igualdad no significa: “lo mismo para todos”. El requerimiento igualitario de la justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados igual y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias relevantes. Los corolarios de la igualdad son la imparcialidad y la existencia de reglas fijas. La justicia requiere imparcialidad en el sentido de que la discriminación o el favor en el trato de individuos es hecho sólo en virtud de circunstancias relevantes. Si un padre favorece a un hijo por encima del otro, sin fundamentos relevantes para tal discriminación, el trato es desigual y, por tanto, injusto. Si un hombre, por el contrario, en cuestiones de hospitalidad, favorece a sus amigos por encima de los desconocidos, su conducta es injusta toda vez que no está realizando una función en que se requiere que sea imparcial (Stein). La igualdad requiere de reglas fijas porque su modificación, durante el proceso de valoración de las circunstancias, altera, precisamente, las circunstancias en perjuicio o en beneficio de alguien. Esto es lo que conviene a las

diversos artículos de nuestra Carta Magna es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰ ha señalado que para que se respete la garantía de igualdad se debe ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquéllas que lo son jurídicamente.

En ese sentido, para que se respete el derecho fundamental y humano de igualdad, es necesario dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquéllas que lo son jurídicamente.

reglas fijas y a la imparcialidad en elementos indispensables para entender los problemas de la igualdad jurídica.”

¹⁰ **“IGUALDAD. LIMITES A ESTE PRINCIPIO.** La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Tesis de jurisprudencia 81/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.”

Otro de los derechos fundamentales de justicia tributaria que contempla el artículo 31, fracción IV de la Constitución¹¹, es el de equidad tributaria que implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias; de igual forma, dicho principio establece que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

Conceptualmente, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, evitando así un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que tampoco se puedan establecer desigualdades.

Por tal motivo, para que se respete el principio de equidad, es necesario que la ley otorgue un trato igual a contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos objeto del tributo.

Ahora bien, el derecho fundamental de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique; de lo contrario, evidenciará la inequidad de la ley.

En efecto, un trato diferenciado entre contribuyentes debe contener un motivo razonable e imparcial.

Es decir, el derecho fundamental de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo convalide.

Sobre las razones válidas y objetivas para un trato desigual por parte de la ley fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado varios criterios jurisprudenciales que delimitan dichos motivos, entre los cuales encontramos las tesis de jurisprudencia 150/2004 y 102/2007, emitidas por la Segunda Sala y la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, respectivamente, en las que se ha arribado a la conclusión de que las razones distintivas pueden o no ser elementos propios de los contribuyentes, lo que evidencia que la razón para justificar un tratamiento fiscalmente desigual, realmente debe ser objetiva y sustanciosa.

Así las cosas, a fin de justificar un tratamiento desigual de contribuyentes, es menester que existan razones contundentes y suficientes para que dicha distinción respete el principio de equidad tributaria.

¹¹ “**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

Adicionalmente, debe tomarse en consideración que la justificación objetiva del trato discriminatorio no debe ser producto de una interpretación arbitraria, sino por el contrario, debe ser resultado de una razón justa que haya motivado la distinción fiscal entre los contribuyentes.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante las tesis de jurisprudencia 46/2005 y 28/2007 que si las causas que justifiquen un trato desigual se plasman en fines extrafiscales, éstos deben ser reflejados en la ley o en los documentos legislativos que le originaron.

Por su parte, al resolver la contradicción de tesis 32/2006-PL, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los fines extrafiscales, como justificación del trato desigual entre contribuyentes, deben identificarse fácilmente, e incluso desprenderse con claridad del propio texto legal, con independencia de que no haya un pronunciamiento expreso en el proceso legislativo de la norma.

De lo hasta aquí expuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas ha concluido que los fines extrafiscales, pueden derivarse de la exposición de motivos, del proceso legislativo, o de una interpretación no complicada del propio precepto legal.

Sin embargo, el tratamiento desigual entre contribuyentes siempre debe atender a una razón objetiva y contundente que debe estar orientada a que los fines extrafiscales sean considerados útiles para el desarrollo armónico del país.

Independientemente de lo anterior, debe tenerse en consideración que la existencia de un fin extrafiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, cualquiera que sea su fuente y donde esté ubicado, debe respetar las garantías de justicia tributaria.¹²

¹² **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Tesis P. CIV/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Diciembre de 1999, página 15.

Así, en el caso de que exista una distinción en el tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al supuesto legal, debe estar contenido en la ley, en las exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación, con el único fin de generar seguridad jurídica a los eventuales contribuyentes que reciben un trato desigual.

Incluso, y de forma más didáctica, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido, a través de la tesis de jurisprudencia 31/2007¹³, criterios escalonados que deben seguir los juzgadores constitucionales al analizar la inequidad de una disposición tributaria.

En términos de la jurisprudencia en mención, al analizar la inequidad de una disposición, el tribunal de amparo debe considerar en primer término, i) detectar si existe un trato diferente entre sujetos que se encuentren en una situación análoga; ii) si dicha distinción obedece a una causa objetiva y válida, iii) si esta distinción constitucionalmente imparcial, resulta apta para la consecución del objetivo legislativo, y además, iv) que dicha distinción no provoque un trato desmedido en perjuicio de un sujeto. Claro es que aquella ley que no cumpla con los mencionados requisitos, invariablemente será violatoria de la garantía de equidad tributaria.

En efecto, nuestro Máximo Tribunal ha concluido que la existencia de un trato discriminatorio debe ser analizado a la luz de la segunda de las garantías mencionadas,

¹³ **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Tesis 2a./J. 31/2007 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Marzo de 2007.

lo que conlleva un análisis aún más amplio que el que se formule en el contexto de la equidad por sí misma.

Siguiendo dicho razonamiento, podemos concluir que nuestra Constitución prevé varias garantías de igualdad, lo que implica que la legislación trate a los gobernados en un plano general frente a la ley.

Traído al plano del derecho fiscal, la garantía de equidad tributaria es una especie de la garantía de igualdad, por lo que el análisis de un eventual trato discriminatorio por parte de la ley impositiva debe analizarse incluso a la luz de la segunda de las garantías mencionadas, es decir, si la ley fiscal viola dicho principio constitucional de igualdad de los mexicanos.

En conclusión, la ley tributaria deberá justificar un trato discriminatorio en una razón suficientemente objetiva que lo convalide, independientemente de dónde esté plasmada dicha distinción, y además, el análisis del trato discriminatorio debe llevarse a cabo a la luz de la igualdad jurídica.

Derecho de igualdad ante la Ley y a la no discriminación

La Convención Americana sobre Derechos Humanos firmada en San José Costa Rica en noviembre de 1969, conocido también como “Pacto de San José”, constituye un tratado internacional que ha sido incorporado al derecho mexicano como norma fundamental en términos del artículo 133 Constitucional, al haber sido suscrito por el Estado Mexicano.

Al respecto, la citada Convención, establece una serie de obligaciones a cargo de los Estados que la componen (Capítulo I “Enumeración de deberes”), así como un catálogo de derechos humanos que divide en dos categorías fundamentales: “Derechos Civiles y Políticos” (Capítulo II) y “Derechos Económicos, Sociales y Culturales.” (Capítulo III).

Para efectos del presente concepto de violación, nos enfocaremos a analizar lo previsto en los Capítulos I y III de la Convención, específicamente, los artículos 1º y 24.

En relación con el Capítulo I denominado “Enumeración de deberes” el artículo 1º de la Convención establece que los Estados Partes se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Esto es, el artículo 1º sujeto a estudio establece un compromiso y deber de los Estados Parte de velar por la tutela eficaz de los derechos protegidos por la propia Convención, sin discriminación o distinción de ninguna clase.

Por su parte, el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece que todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

De acuerdo con lo establecido por la Convención, todas las personas son consideradas como iguales ante la ley y, en consecuencia, la aplicación de la misma no puede atender a discriminación de ningún tipo, salvo que ello se encuentre plenamente justificado.

Una vez precisado lo anterior, la Convención ha establecido el derecho de igualdad ante la ley y a la no discriminación; sin embargo, del texto de los mismos no es posible desprender lo que debe entenderse por cada uno de dichos conceptos.

En este sentido, a fin de estar en posibilidad de desentrañar el significado y alcance del derecho que nos ocupa, resulta necesario, en primer término, definir dichos conceptos.

Igualdad ante la ley

En relación el principio de “*igualdad ante la ley*”, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, establece que existen dos aspectos fundamentales: *i)* como un ideal igualitario, y *ii)* como un principio de justicia.

Continúa señalando el referido Diccionario que “*El principio de la igualdad jurídica no significa sino que en las relaciones jurídicas no deben hacerse diferencias de trato sobre la base de ciertas consideraciones bien determinadas, como la raza, el credo religioso, la clase social, etc.*”

En un primer análisis, el principio de igualdad medularmente radica en una expresión de la justicia consistente en no efectuar diferencias o distinciones con base en determinados criterios.

Ahora bien, el principio de “*igualdad jurídica o igualdad ante la ley*”, ha sido ampliamente estudiado como un derecho fundamental y sobre el mismo se han erigido diversas definiciones, entre las cuales se encuentra la del Maestro Humberto Nogueira Alcalá, en su artículo titulado “EL DERECHO A LA IGUALDAD ANTE LA LEY, LA NO DISCRIMINACIÓN Y ACCIONES POSITIVAS”, misma que señala textualmente lo siguiente:

“El derecho a la *igualdad ante la ley y en la ley* constituye un derecho subjetivo, ya que es una facultad o atributo inherente a toda persona a no ser objeto de discriminación, vale decir, de un trato basado en diferencias arbitrarias.”

Por su parte, el tratadista Eduardo Rabossi en su artículo titulado “Derechos Humanos: El principio de igualdad y la discriminación” establece sobre el principio de igualdad, lo siguiente:

“...en todos los aspectos relevantes los seres humanos deben ser considerados y tratados de igual manera, es decir, de una manera uniforme e idéntica, a menos que haya una razón suficiente para no hacerlo...”

De lo hasta aquí expuesto, es posible concluir que el principio de igualdad ante la ley, como se encuentra definido en la Convención, y como ha sido analizado y conceptualizado por los autores señalados, consiste en una prerrogativa inherente a toda persona, a no ser tratada de forma distinta a otras que se encuentren en la misma situación jurídica, sin que exista una razón suficiente que así lo justifique.

Esto es, el derecho a la igualdad ante la ley implica que ninguna persona sea discriminada sin razón que válidamente así lo justifique.

Ahora bien, por lo que hace al principio de “*no discriminación*”, como hemos señalado, en el artículo 1º de la Convención, ni en el diverso artículo 24 se define lo que debe entenderse por discriminación y, por ende, en qué consiste el principio de que la prohíbe (no discriminación), por lo que de igual forma resulta pertinente atender a lo que los tratadistas referidos han señalado al respecto.

No discriminación

A efecto de estar en posibilidad de definir en qué consiste el principio de “*no discriminación*” en primer término debemos atender a lo que los tratadistas sobre la materia han sostenido sobre la discriminación.

Al respecto, el Maestro Humberto Nogueira ha señalado en el trabajo que fue citado en párrafos precedentes que “*La discriminación es así la diferencia arbitraria, es la desigualdad de tratamiento de las personas carente de justificación objetiva y razonable, como asimismo, es el tratamiento igual de personas que se encuentran en situaciones en que hay diferencias jurídicas relevantes, que obligarían a un tratamiento diferenciado.*”

Por su parte, el tratadista Eduardo Rabossi señala que “*discriminar es practicar un tratamiento desigual que no resulta admisible...*”

Como es posible desprender de lo anterior, los referidos autores han definido la “*discriminación*” o al acto de “*discriminar*”, como la desigualdad de tratamiento de forma arbitraria o sin justificación alguna.

Esto es, los autores citados reconocen la posibilidad de que exista una diferenciación entre sujetos que se presentan ante determinada situación jurídica, pero siempre que dicha distinción encuentre justificación y la misma no sea arbitraria.

Sobre el particular, el autor en comento, citando a la Corte Europea de Derechos Humanos, señala lo siguiente:

“la Corte Europea de Derechos Humanos sostuvo que sólo es discriminatoria una distinción cuando «carece de justificación objetiva y razonable», y de sostener que existen desigualdades de hecho que pueden legítimamente traducirse en desigualdades en el trato jurídico, la Corte dijo: «No habrá, pues, discriminación si una distinción de tratamiento está orientada legítimamente, es decir, si no conduce a situaciones contrarias a la justicia, a la razón o a la naturaleza de las cosas...”

Bajo este contexto, existe discriminación cuando existe una distinción que carece de justificación objetiva y razonable, dando lugar a que la misma sea arbitraria.

Ahora bien, de acuerdo con las definiciones que han sido señaladas, Rabossi sostiene que el principio de “*no discriminación*” reside en que “*a menos que exista una razón reconocida como relevante y suficiente, según algún criterio identificable y aceptado, ninguna persona debe ser preferida a otra ...*”

En resumen, el principio de no discriminación consiste, medularmente, en la prohibición de otorgar un trato diferenciado (normalmente preferencial) a personas que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la ley que otras, a menos que exista una razón válida y suficiente que así lo justifique.

Finalmente, es importante recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mandato contenido en el nuevo texto del artículo 1° constitucional debe interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133, para ejercer el control difuso o de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos fundamentales.

Para llevar a cabo el control difuso o de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos fundamentales, nuestro Máximo Tribunal señala que los jueces, en su función jurisdiccional, están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior, estando obligados a dejar de aplicar dichas normas inferiores dando preferencia a las contenidas en nuestra Carta Magna y en los tratados en la materia.

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación ha establecido que las autoridades deben realizar el control difuso o de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos humanos conforme a los pasos siguientes:

i. Realizar la interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país –al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano–, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia;

ii. Llevar a cabo la interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales

en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y,

iii. Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.

Lo anterior, con la finalidad de fortalecer el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.

De lo hasta aquí expuesto, es procedente concluir lo siguiente:

1. A partir de junio de 2011, en el artículo 1° constitucional se establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección.

2. Derivado de dicha reforma constitucional, es obligación de todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquéllos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate.

3. Dentro de su función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133, en relación con el artículo 1° constitucionales, los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior, estando obligados a dejar de aplicar éstas dando preferencia a las contenidas en nuestra Carta Magna y en los tratados internacionales en la materia, lo que se conoce como control difuso o de convencionalidad *ex officio*, mas tratandose de Jueces competentes en materia de constitucionalidad de leyes.

4. En relación con lo anterior, como se ha dicho, nuestro Máximo Tribunal establece que las autoridades deben realizar el control difuso o de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos humanos conforme los siguientes pasos:

a) Realizar la interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país –al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano–, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia;

b) Cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los

tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y,

c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles.

Estímulo Fiscal

Ahora bien, resulta necesario desentrañar la naturaleza de un estímulo fiscal.

Conforme al Diccionario Jurídico Mexicano, un estímulo fiscal es un: *“beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”*.

Tomando como base dicha definición se advierten los siguientes elementos:

1) En primer lugar, es necesario que exista un tributo a cargo del beneficiado del estímulo fiscal.

2) Además, debe existir una disposición legal que regule de manera abstracta el estímulo fiscal y en caso de que el contribuyente se adecue a la hipótesis contemplada pueda exigir el otorgamiento del estímulo en su propio beneficio.

3) Por último, debe haber un objetivo que se ha denominado ‘parafiscal’ que trascienda de la esfera personal del contribuyente a la esfera social, ya que, al incentivar cierta conducta del particular indirectamente se está fomentando un área que necesita desarrollo en el país.

Principio de Confianza Legítima

En adición a los derechos fundamentales antes señalados, encontramos el principio de protección y confianza legítima que emana de los artículos 14 y 16 de la Constitución que establecen la garantía y derecho humano de seguridad jurídica.

El artículo 14 Constitucional, establece el principio de legalidad a favor de los gobernados el cual forma parte de la garantía de seguridad jurídica al cual aspira cualquier Estado de Derecho.

Por su parte, del artículo 16 Constitucional, claramente se desprende la garantía de seguridad jurídica en favor de los gobernados que debe contener todo acto administrativo, estableciendo expresamente que todo acto de molestia deberá ser expedido por autoridad competente, además de estar debidamente fundados y motivados.

Así, para respetar la garantía de seguridad jurídica, la ley debe definir con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades

actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

Lo anterior, ha sido corroborado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde se advierte que a efecto de cumplir con la garantía de seguridad jurídica, las reglas que conforman los procedimientos que regulan la relación entre los particulares y la autoridad deben contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado, destacando el hecho que la garantía de seguridad tiene como finalidad que la autoridad no actúe de manera arbitraria al ejercer sus distintas atribuciones establecidas en ley.

Ahora bien, el Estado Mexicano ha celebrado diversos tratados en los cuales también se consignan la garantía de seguridad jurídica, en concreto la “Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada en San Jose de Costa Rica”, en su artículo 21 establece el derecho a la propiedad privada.

En síntesis, se advierte que en materia tributaria la garantía y derecho humano de seguridad jurídica contenido en los artículos 14 y 16 Constitucional, así como en la Convención Americana de Derechos Humanos adoptada en San José Costa Rica, se resume en la certeza y previsibilidad que deben tener los contribuyentes para la causación o no de los impuestos y el conocimiento pleno de las consecuencias fiscales que se derivan, así como los límites que debe observar la autoridad fiscal al momento de aplicar las disposiciones tributarias.

Dicha principio, evidentemente debe incorporar la previsibilidad que deben tener los contribuyentes en aquellos gastos que deben ser reconocidos como deducibles, máxime si como en la especie derivan de gastos efectuados por su relación con terceros.

En este sentido, resulta relevante aludir al principio de confianza legítima que rige a la administración dimana y está íntimamente ligado con los principios anteriormente señalados.

Con base en la garantía de seguridad jurídica y los principios que en ella se consagran, la doctrina jurídica ha desarrollado el principio de **protección de la confianza legítima**, mismo que ya ha sido estudiado por diversos organismos judiciales alrededor del mundo, tales como el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, así como el Tribunal Constitucional Español, por mencionar algunos de ellos. Inclusive, como se verá más adelante, los Tribunales mexicanos ya han desarrollado y adoptado dicho principio.

En efecto, fue en Alemania que surgió en la década de los años 50’s la doctrina denominada *Vertrauensschutz*, cuya traducción textual quiere decir “protección de la confianza”.

Dicha doctrina establecía un medio de resistencia ante el empleo inflexible del principio fundamental de la legalidad, en aquellas situaciones en que determinado acto

administrativo afecte derechos de los particulares, razón por la cual es habitualmente asociado con otros valores firmemente relacionados al Estado de Derecho, como la seguridad jurídica y la buena fe que debe prevalecer en las relaciones con la Administración Pública.

Así, el referido principio de protección de la confianza legítima busca salvaguardar el estado jurídico que debe imperar a favor de los gobernados, primordialmente para aquellos casos cuando las derogaciones o modificaciones normativas que realice la autoridad pudieran ser arbitrarias en perjuicio de los gobernados.

De esta forma, la doctrina de la escuela alemana, fue propagándose en los sistemas jurídicos alrededor del mundo, de modo que se ha escrito al día de hoy que, *“el principio protector de la confianza legítima responde a la noción de que cuando la actividad estatal –latu sensu– ha generado perspectivas verosímiles de estabilidad, lo que a su vez ha provocado un ajuste en la esfera de comportamiento de los particulares, no puede el Estado desconocer esa certidumbre que previamente ha estimulado. Ergo, al comprometer la facultad de revisión de los actos propios de la Administración (venire contra factum proprium non valet), la salvaguarda de la confianza legítima implica el mantenimiento del acto controvertido –aun cuando sea ilegal–, o bien de sus consecuencias jurídicas.”*¹⁴

En efecto, de la anterior transcripción se desprende el concepto de noción de estabilidad normativa, mismo que se traduce en la certidumbre jurídica con la que deben contar los gobernados respecto a las expectativas verosímiles de derecho generadas por diversos actos y estimulaciones del Estado, que de continuar su normal cauce en un real Estado de Derecho, tendrían que entrar en vigor, pues de lo contrario se afectaría la certidumbre jurídica de los gobernados y provocaría continuos ajustes en el comportamiento y decisiones de los mismos, lo que imposibilitaría toda futura negociación o planeación comercial al desconocer las arbitrarias decisiones normativas que el Estado pudiera tomar.

Es por lo anterior que dicho principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de la adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas para los gobernados no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sino que se mantengan relativamente estables en aras de no provocar incertidumbre jurídica a los gobernados, es decir, conocer en todo momento el “saber a qué atenerse”, respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

De conformidad con lo anterior, es que la Comunidad Europea, por medio del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha realizado el reconocimiento claro del principio de protección de la confianza legítima con el fin de procurar la protección de una situación jurídica existente, sólo modificable en aquellos casos cuando exista un interés

¹⁴ ArrietaPongo, A.L. (2011). Estudio comparativo de los alcances de la doctrina de los actos propios frente al principio de protección de la confianza legítima. *Ita Eus Esto. Año IV. N. 7*, pág. 41-51

público perentorio acreditable debidamente fundado y motivado que obligue a la supresión o modificación inmediata o retroactiva de dicha situación que generó la noción de estabilidad de cierto marco normativo.

Lo anterior es localizable dentro de la jurisprudencia *TJCE 84/78, Rec. 1979* del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (1979).¹⁵

Con base en la sentencia anterior, encontramos que de conformidad con lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, los actos administrativos que pretendan modificar determinada normatividad sin medida transitoria de por medio, únicamente podrá ser válida cuando medie un interés público perentorio debidamente fundado y motivado respecto a las razones consideradas para adoptar la nueva medida.

Cabe la pena señalar que, para que no sea violado el principio de protección y confianza legítima ampliamente descrito en el presente concepto de violación, es necesario que en aquellos casos que el Estado busque imponer una nueva disposición que afecta cierta actividad, se establezcan reglas de transición mediante la cual se otorgue un plazo o periodo razonable entre la disposición vigente y la nueva situación que se busca imponer, con el fin de no afectar la noción de estabilidad de la que debieran gozar todos los gobernados.

En cuanto hace al Tribunal Constitucional Español, éste ha realizado el reconocimiento claro del principio de protección de la confianza legítima como parámetro de constitucionalidad de la actividad del legislador en materia fiscal, tal como se desprende de la sentencia del Tribunal Constitucional Español TC/150/1990 de 4 de octubre, 197/1992 de 19 de noviembre y 205/1992 de 26 de noviembre¹⁶.

¹⁵ “Considerando que, en el marco de una normativa económica como la de las organizaciones comunes de mercados agrícolas, en caso de que las Instituciones comunitarias, para tener en cuenta situaciones individuales, hayan dictado una normativa específica que, a cambio de ciertas obligaciones que los operadores económicos asumen frente a la autoridad pública, permita a éstos por lo que respecta a operaciones contratadas definitivamente, asegurarse contra las variaciones, necesariamente frecuentes, de las modalidades de aplicación de la organización común, el principio de protección de la confianza legítima prohíbe a las referidas Instituciones modificar dicha normativa sin acompañarla de medidas transitorias, a menos que un interés público perentorio se oponga a la adopción de dicha medida”

TJCE 84/78, Rec. 1979 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea Tomadini (84/78, Rec. 1979, pág. 1801); edición especial española 1979 (II), pág. 945.

¹⁶ “.. el principio de seguridad jurídica, aun cuando no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente... , ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, si protege, en cambio, como antes se dijo, la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles ya que la retroactividad

De la referida sentencia encontramos que el principio de protección de la confianza legítima en materia fiscal no debe entenderse como la protección y búsqueda de la perpetuidad de determinado ordenamiento jurídico existente o el mantener un régimen fiscal vigente de manera indeterminada, lo que busca es proteger al gobernado frente a cambios normativos arbitrarios, súbitos, sorpresivos e imprevisibles que alteren la esfera jurídica de los gobernados.

En otras palabras el principio de protección a la confianza legítima al emanar de la garantía de seguridad jurídica, cuenta con los mismos principios, entre los cuales encontramos el otorgar certeza y confianza del gobernado sobre lo que es Derecho en un momento determinado, y sobre lo que será en el futuro, supone pues el conocimiento de las normas vigentes, pero también una previsibilidad y estabilidad del ordenamiento legal vigente aplicable.

En ese orden de ideas, y considerando que el derecho es dinámico y evoluciona constantemente en relación a los hechos reales y a la interacción dinámica de la sociedad, México no se debe mantener ajeno a las tendencias jurídicas globales por lo que los Tribunales del país ya empiezan a permearse del aludido principio de protección y confianza legítima, prueba de esto es el hecho que mediante sentencia de fecha 7 de febrero de 2013 dictada dentro del juicio de amparo directo número 241/2012-II, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, radicado en el estado de Nuevo León tuvo a bien conceder el amparo al quejoso tomando como base de dicha resolución el principio de protección legítima aquí aludido.

Cabe mencionar que la autoridad juzgadora, y al tratarse de un tema novedoso en los Tribunales mexicanos, consideró al momento de dictar sentencia y fallar a favor del quejoso, en su mayoría doctrina de derecho comparado mismas que iban encaminadas a demostrar la transgresión al principio de confianza legítima por parte de la recurrente, toda vez que de conformidad con dicho Tribunal, el aludido principio *“tiene por objeto por una parte, dar certeza a los ciudadanos y, por otra, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades (lo que se conoce como interdicción de la arbitrariedad, según la doctrina española)”*.¹⁷

Incluso, derivado del expediente anteriormente señalado, fue publicada la siguiente tesis¹⁸ respecto al objeto del principio de confianza legítima.

posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad .. ”

¹⁷ Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, radicado en el estado de Nuevo León, Exp. 241/2012-II 7/02/2013.

¹⁸ **“PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE CONFIANZA LEGÍTIMA. SU OBJETO DE TUTELA Y FORMA EN QUE SE VULNERA RESPECTO DE UNA DISPOSICIÓN DE**

CARÁCTER GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN POR LA QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, CONSISTENTES EN EL PAGO DIFERIDO DE IMPUESTOS.

El principio de protección de confianza legítima encuentra sustento en la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha destacado que en dicha garantía descansa el sistema jurídico mexicano, de manera que lo que busca es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica. Asimismo, que tiene por objeto, desde un punto de vista positivo, dar certeza a los ciudadanos y, en su lado negativo, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades. En ese entendido, se estima que no es una concepción formal que sólo exige claridad y precisión de las normas y del ordenamiento jurídico en su conjunto la que debe prevalecer en torno al concepto doctrinal de la seguridad jurídica, sino que debe predominar una dimensión material en la que prevalezcan la confianza, la estabilidad y, en definitiva, la paz social. En estas condiciones, el principio de protección de confianza legítima, en todos los ámbitos de actuación de los poderes públicos, tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de manera que no puede ser sorprendido de forma imprevista, pues busca una estabilidad y conservación para que las situaciones beneficiosas no sean modificadas en lo futuro y, si lo son, que de alguna manera se establezcan medidas transitorias para no sorprender a los gobernados, realizando al menos un cambio pausado y no abrupto, o buscando una manera de evitar un agravio cuando con la modificación se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada estarían siendo protegidos. Así, específicamente en el ámbito de adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sin que medie un periodo de transición hacia el marco normativo que se pretenda introducir, para preservar la expectativa que legítimamente tienen los particulares de que las condiciones existentes se mantengan relativamente estables. En ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de la legítima libertad de configuración legislativa, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren, máxime que no puede pasarse por alto que el derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisorias que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio. Por tanto, éste se vulnera cuando al entrar en vigor una disposición de carácter general de la administración por la que se otorgan beneficios fiscales a determinados contribuyentes, consistentes en el pago diferido de impuestos, aquéllos se ajustan y se acogen de buena fe a ese beneficio, adhiriéndose en cuanto a los términos que se establecieron, pero ulteriormente, una vez que ya está en curso el pago diferido, se imponen requisitos previos para hacer uso de él, pues por lo inesperado y abrupto de éstos, el particular no está en condición de conocerlos y acatarlos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

De conformidad con la tesis mencionada, se desprende que el principio de protección de confianza legítima, vela por la estabilidad y conservación del Derecho de los gobernados con el fin de darle certeza jurídica respecto de las eventuales arbitrariedades en que pudieran incurrir las autoridades y que puedan afectar a los gobernados respecto a actos futuros, indicando que la autoridad tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones cuando las necesidades o conveniencias así lo requieran, siempre y cuando estos hechos se encuentren debidamente justificados y previendo disposiciones transitorias que resguarden la previsibilidad del ordenamiento jurídico.

En relación con lo anteriormente, señalado y citando al autor Francis Hubeau en su libro intitulado *“Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés”*,¹⁹ (*El principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*), establece las causales para considerar que es violentada la seguridad jurídica de los gobernados y poder invocar efectivamente la aplicación del principio de protección de la confianza legítima ante los Tribunales las cuales de conformidad con el autor, son las siguientes:

Con base en lo anterior, se desprende que de conformidad con el citado autor, la violación de la seguridad jurídica de los gobernados en un momento determinado por la entrada súbita e intempestiva de determinada disposición o medida normativa que

Amparo directo 241/2012. Promotora Leo, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Mario Enrique Guerra Garza” (Énfasis añadido)

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, radicado en el estado de Nuevo León, Exp. 241/2012-II 7/02/2013.

¹⁹ “a) la medida o disposición normativa criticada debe entrar en vigor de forma inmediata (o retroactiva) y sin advertencia, sin régimen transitorio; b) dicha normativa debe ser imprevisible para su destinatario (operador económico), lo cual implica que dicho operador no debe haber tenido conocimiento de la medida proyectada por cualquier canal que sea o incluso haberla presentado adoptando precauciones para ciertas operaciones comerciales y no para otras; c) la medida criticada no debe, además, estar justificada por un interés público perentorio, ya que en caso de existir dicho interés no caben medidas transitorias; y d) este principio fundamental sólo sirve para proteger un interés legítimo, a juicio del Tribunal de Justicia en cada caso, por lo que no es posible invocarlo para salvar operaciones económicas especulativas, nefastas para el buen funcionamiento del mercado único.”

Francis Hubeau, *Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés*, (El principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas) pág. 168.

modifique los derechos ya gozados o esperados por los gobernados, resultará aplicable ante los Tribunales el invocar con base al principio de confianza legítima violaciones a sus derechos, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la disposición normativa impugnada entre en vigor de forma inmediata y sin advertencia alguna.
- Que dicha normativa sea imprevisible para el gobernado.
- Que la disposición normativa impugnada no se encuentre justificada por un interés público perentorio.
- Que proteja dicho principio un interés legítimo.

En adición a lo anteriormente señalado, resulta relevante señalar que ante la incertidumbre jurídica de la cual podrían ser presas los gobernados en aquellos casos cuando se imponga de manera súbita, sorpresiva e intempestivamente determinada disposición o medida normativa que modifique los derechos ya gozados o esperados por los gobernados, debe primar la protección del individuo sobre la acción estatal atendiendo al principio *pro persona*, mismo que a partir de la reforma de fecha 10 de junio de 2011 realizada al artículo 1° Constitucional, establece que todas las autoridades del país, dentro del ámbito de su competencia, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se entiende en la doctrina como el *principio pro persona*.

Principio Pro persona

Es criterio del Máximo Tribunal que en el caso de que una norma secundaria admita dos o más interpretaciones, el órgano jurisdiccional del conocimiento debe optar por aquella que derive un resultado acorde al texto constitucional, a fin de garantizar la supremacía constitucional que permita una adecuada y constante aplicación el orden jurídico.

Al respecto, de la tesis de jurisprudencia de rubro “PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN.”, se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que a efecto de salvaguardar la supremacía constitucional y el orden jurídico, los órganos jurisdiccionales deben optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria admita dos o más entendimientos posibles, esto es, optar por aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma impugnada.

Adicionalmente, resultan aplicables las tesis emitidas tanto por nuestro Máximo Tribunal como por los Tribunales Federales²⁰, de las cuales se desprende que ha sido su criterio el hecho de que a efecto de garantizar la eficacia jurídica de la Constitución, todos aquellos asuntos sometidos a su conocimiento deben ser resueltos tomando en consideración la fuerza normativa superior de que gozan las previsiones de la Constitución Federal.

Asimismo, se desprende que nuestros Tribunales Federales han sostenido el criterio fijado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que cuando una ley admita dos o más interpretaciones que sean diferentes y opuestas, debe recurrirse a la “*interpretación conforme*” de la Constitución Federal, misma que debe prevalecer como la interpretación válida, eficaz y funcional, es decir, de entre varias interpretaciones posibles siempre debe prevalecer la que mejor se ajuste a las exigencias constitucionales dado que es la normatividad de mayor jerarquía y que debe regir sobre todo el sistema normativo del país.

Derivado de lo anterior, podemos concluir que en aquellos casos en que se involucre la interpretación de disposiciones legales, deberá en todo momento optarse por aquella interpretación que sea más acorde con la Constitución Federal en aras de salvaguardar la unidad del orden jurídico nacional a partir del respeto y observancia de las disposiciones previstas en nuestra Ley Suprema.

Cabe señalar que a partir de la reforma constitucional al artículo 1° Constitucional, se debe preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado, principio *pro persona*.

De conformidad con la reciente reforma al artículo 1° Constitucional, todas las autoridades del país, deberán estarse a aquella interpretación que sea acorde con la Constitución y tratados internacionales que otorgue el beneficio más amplio al gobernado, principio denominado “*pro personae*”.

²⁰ **“CONTRADICCIÓN DE TESIS. SELECCIÓN DE LA INTERPRETACIÓN LEGAL MÁS CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN.”**

“INTERPRETACIÓN CONFORME A LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. DE ACUERDO A ELLA LOS TRIBUNALES ORDINARIOS PUEDEN CALIFICAR EL ACTO IMPUGNADO Y DEFINIR LOS EFECTOS QUE SE DEDUCEN DE APLICAR UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL.”

“INTERPRETACIÓN CONFORME EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, CUANDO UNA NORMA ADMITA VARIAS INTERPRETACIONES DEBE PREFERIRSE LA COMPATIBLE CON LA CONSTITUCIÓN.”

A partir de esta reforma constitucional, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en los instrumentos internacionales firmados por el Estado mexicano, sino también por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se entiende en la doctrina como el *principio pro persona*.

Estos mandatos contenidos en el nuevo artículo 1º constitucional, deben leerse junto con lo establecido por el diverso artículo 133 de la Constitución Federal²¹ para determinar el marco dentro del que debe realizarse este control de constitucionalidad, lo cual claramente será distinto al control concentrado que tradicionalmente operaba en nuestro sistema jurídico.

Es en el caso de la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1º, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior.

Al respecto, a efecto de evidenciar como el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²² se ha pronunciado respecto a la obligación de todas las autoridades del país a

²¹ “**Artículo 133.** Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.” (Énfasis añadido)

²² “**CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.** De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que

pronunciarse, dentro del ámbito de sus competencias, a velar a adoptar la interpretación más favorable a las garantías consagradas en nuestra Constitución Federal y los derechos humanos que se encuentren previstos en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

En tal virtud, a partir de esta reforma constitucional, si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 107 y 105 de la Constitución), sí están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más beneficiosa al gobernado, *principio pro persona*.

consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), **sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.**"

Precedentes: Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio. El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXVII/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once. Notas: En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: "Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: 'CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.' y 'CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.'", conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011. La tesis P./J. 73/99 y P./J. 74/99 anteriormente citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente. Núm. IUS: 160526

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²³, concluyó que este tipo de interpretación por parte de los jueces del país presupone realizar tres pasos.

²³ **“PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.** La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste previo a su aplicación. En ese orden de ideas, el Poder Judicial al ejercer un control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país -al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano-, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.”

Precedentes: Varios 912/2010. 14 de julio de 2011. Mayoría de siete votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Jorge Mario Pardo Rebolledo con salvedades y Luis María Aguilar Morales con salvedades. Ausente y Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Raúl Manuel Mejía Garza y Laura Patricia Rojas Zamudio. El Tribunal Pleno, el veintiocho de noviembre en curso, aprobó, con el número LXIX/2011(9a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veintiocho de noviembre de dos mil once. Notas: En la resolución emitida el 25 de octubre de 2011 por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la solicitud de modificación de jurisprudencia 22/2011, en el punto único se determinó: "Único. Han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales números P./J. 73/99 y P./J. 74/99, cuyos rubros son los siguientes: 'CONTROL JUDICIAL DE LA CONSTITUCIÓN. ES ATRIBUCIÓN EXCLUSIVA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.' y 'CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.'", conclusión a la que se arribó en virtud del marco constitucional generado con motivo de la entrada en vigor del Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011. La tesis P./J. 73/99 y P./J. 74/99

De este modo, en el asunto resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes referido, se concluyó que este tipo de interpretación por parte de los jueces del país presupone realizar tres pasos:

a) *Interpretación conforme en sentido amplio*: Ello significa que los jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

b) *Interpretación conforme en sentido estricto*: Ello significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos.

c) *Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles*.

Los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisaron en la ejecutoria que el anterior paso no afecta o rompe con la lógica del principio de división de poderes y del federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano es parte.

Ultimadamente, y de no ser posible interpretar las normas de conformidad con lo anterior, resulta obligatorio que se deje aplicar la porción normativa que afecte los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales, pues sólo así se cumpliría con el nuevo control de constitucionalidad y convencionalidad *ex officio*.

Precedente. Interpretación pro persona. Interpretación conforme.

Recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver un amparo directo en revisión, realizó un análisis *ex officio* en el que constató que no obstante existían dos interpretaciones de una norma fiscal, debía prevalecer aquella que otorgaba un mayor beneficio al contribuyente (principio *pro personae*) y que era acorde con las garantías fundamentales consagradas en la Carta Magna, resolviendo otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por el quejoso.

anteriormente citadas aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, páginas 18 y 5, respectivamente.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²⁴ en sesión de 7 de marzo de 2012, al resolver el amparo directo en revisión 2293/2011 resolvió que

²⁴ “A mayor abundamiento, aun suponiendo que un depósito bancario pudiese considerarse un acto administrativo susceptible de impugnación, como lo sostiene el Tribunal Colegiado, lo cierto es que dicha interpretación es la menos favorable para el contribuyente, y por lo tanto, contraviene el artículo 1º constitucional vigente²⁴ que dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Lo anterior implica un cambio de paradigma, en tanto que no sólo debe atenderse en casos como el presente, a si la norma no limita en alguna medida el derecho del particular, sino que debe velarse por su protección más amplia.

En efecto, si como lo estableció el Tribunal Colegiado, los contribuyentes a quienes la autoridad omite devolver la actualización de las cantidades solicitadas, tienen como *única opción* impugnar los depósitos recibidos, para poder acceder a plantear su inconformidad, tienen que enfrentarse a diversas limitaciones, como sigue.

(...)

Lo anterior no quiere decir que la autoridad deba emitir una resolución fundada y motivada *en todos los casos*, como lo sostiene la recurrente, incluyendo aquéllos en los que *el contribuyente sí haya recibido en su totalidad la cantidad que le corresponde*, ya que en esos casos no habría nada que motivar, puesto que el contribuyente no ha sufrido perjuicio o agravio alguno, por lo tanto, no se ocasiona un acto de molestia.

Sin embargo, no se puede sostener lo mismo de aquellos casos en los que la autoridad no devuelve la cantidad total *que le corresponde al contribuyente*, esto es, la cantidad solicitada más la actualización y los intereses, en su caso.

(...)

Cabe añadir que la interpretación que se combate, además de que hace prácticamente nugatoria la posibilidad de impugnar oportunamente y con efectividad la omisión en la actualización y pago de intereses, pone al contribuyente de que se trata en el peor escenario, puesto que incluso aquel contribuyente que recibió una negativa total, al cual la autoridad no le hizo depósito alguno, ni le emitió resolución alguna, pasados tres meses de la fecha en que presentó su solicitud, tiene la posibilidad de impugnar la negativa ficta, *sin que la ley le imponga un límite de plazo para interponer los medios de defensa correspondientes*.

Todo lo cual demuestra que la interpretación realizada por el Tribunal Colegiado no puede ser la adecuada, porque restringe irrazonablemente el derecho del contribuyente para interponer los medios de defensa que correspondan.

se dilucidaba el tema referente a un supuesto consentimiento en el momento procesal

En efecto, ni en el acto reclamado, ni en la sentencia emitida por el Tribunal Colegiado, ni en la presente resolución, ha habido pronunciamiento alguno en torno a si la quejosa ha demostrado tener derecho o no al pago de la actualización e intereses que reclama.

La litis se ha constreñido a decidir si la quejosa *tiene derecho* a interponer medios de defensa que se consideren procedentes, y que por lo tanto, le permitan exponer a la autoridad y a los órganos jurisdiccionales las razones por las cuales considera que tiene derecho a una cantidad mayor a la que le fue depositada, dado que ninguna autoridad, ni la fiscal, ni los órganos jurisdiccionales que conocieron del juicio de nulidad o del juicio de amparo en primera instancia, se han pronunciado sobre el planteamiento de fondo de la quejosa, sobre el derecho que aduce tener a recibir una cantidad mayor a la que le fue depositada, bajo el argumento de que *sólo se le pudo haber escuchado si hubiese salvado la carrera de obstáculos que deriva de la interpretación que le fue aplicada desde un inicio*.

Cabe puntualizar que es criterio de esta Primera Sala, que tratándose de cantidades enteradas indebidamente al Fisco, los principios de proporcionalidad y equidad exigen al legislador prever los mecanismos para devolver al contribuyente las sumas indebidamente percibidas, *sin que puedan imponerse límites innecesarios en relación con dichos mecanismos*, según se sostuvo en el Amparo Directo en Revisión *******, fallado el treinta de septiembre de dos mil once.

Asimismo, se señaló que los derechos de los particulares no deberían quedar a expensas de cierto tipo de eventualidades, dando preeminencia al apego del formalismo, frente a la posibilidad —la mera posibilidad— de solicitar una devolución, lo cual no afecta en nada a la administración tributaria, pues aún se encuentra pendiente de determinar si el pago de la actualización e intereses es improcedente en cuanto al fondo.

En efecto, en el presente asunto se está tratando un paso previo, instrumental para tal propósito, como es el hecho de que se cuente con la mera posibilidad de impugnar una negativa parcial, no el que las cantidades a las que la quejosa considera tener derecho efectivamente se le otorguen.

Finalmente, en el Amparo Directo en Revisión ******* se sostuvo que los formalismos y requisitos para el ejercicio de las prerrogativas de los ciudadanos forman parte de una dimensión institucional del derecho, de las reglas bajo las cuales opera un sistema normativo, pero no pueden ser el pretexto para hacer nugatorios los derechos de los contribuyentes, máxime si se atiende al principio “pro personae”, establecido por el texto del artículo 1º constitucional, reformado al amparo del “Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, y que entró en vigor al día siguiente de su publicación.” (Énfasis añadido)

de impugnación de cantidades susceptibles de devolución, con motivo de haber recurrido la resolución administrativa por virtud de la cual el Fisco Federal señalaba los motivos y razones por las que procedía su devolución parcial sin actualización e intereses.

Ello, ya que a criterio de la Sala Fiscal y de un Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito era a partir del depósito de cantidades parcialmente devueltas al quejoso que debía computarse el plazo para su impugnación, y no así hasta la emisión de la resolución administrativa por escrito en la que la autoridad fiscal fundamentaba y motivaba su proceder.

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que aun suponiendo que un depósito bancario pudiese considerarse un acto administrativo susceptible de impugnación, como lo sostuvo el Tribunal Colegiado, *lo cierto es que dicha interpretación es la menos favorable para el contribuyente*, y por lo tanto, contraviene el artículo 1º constitucional vigente que dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Por tanto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que bajo el principio de interpretación conforme establecida en el artículo 1º Constitucional, la interpretación realizada por el Tribunal Colegiado no puede ser la adecuada, porque restringe irrazonablemente el derecho del contribuyente para interponer los medios de defensa que correspondan, debiendo prevalecer aquella interpretación “*pro personae*”, es decir, aquella interpretación que favorezca a la persona con la protección más amplia.

Finalmente, sostuvo que los formalismos y requisitos para el ejercicio de las prerrogativas de los ciudadanos forman parte de una dimensión institucional del derecho, de las reglas bajo las cuales opera un sistema normativo, pero no pueden ser el pretexto para hacer nugatorios los derechos de los contribuyentes, máxime si se atiende al principio “*pro personae*”, establecido por el texto del artículo 1º constitucional, reformado al amparo del “Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el diez de junio de dos mil once, y que entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Tal y como la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó el análisis de la interpretación de la norma fiscal atendiendo entre las diversas interpretaciones habidas respecto de dicho numeral a aquella que fuera conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y tratados internacionales, *que fuese más benéfica y favoreciera en todo tiempo a la persona con la protección más amplia bajo el denominado principio “pro homine”*.

Análisis de la sentencia

En el presente apartado se hará un análisis de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia de rubro: “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”²⁵.

²⁵ **ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 776/2015. Corporativo de Servicios El Cid, S.A. de C.V. y otras. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

A efecto de hacer un análisis correcto y completo de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia señalada, es importante señalar los antecedentes de la misma a efecto de tener el contexto completo del asunto que originó la jurisprudencia.

El once de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

Amparo en revisión 1028/2015. Merza Administración, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 1031/2015. Abarrotera del Duero, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 1096/2015. Programas Especializados Oceánica, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 761/2015. Nuempresas, S.A. de C.V. 8 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Tesis de jurisprudencia 69/2017 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 01 de septiembre de 2017 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 04 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Posteriormente, el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, el cual entró en vigor el primero de enero dos mil catorce.

La sociedad mercantil de referencia presentó su declaración de pago provisional, entre otras contribuciones federales, del impuesto al valor agregado correspondiente al mes de enero de dos mil catorce, el día diecisiete de febrero de esa anualidad, con motivo de la cual promovió el juicio de amparo que a continuación se relata y que señaló como primer acto de aplicación de los artículos que reclamó, siendo estos el 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en específico, la fracción I del artículo Séptimo Transitorio, que estableció un estímulo fiscal para las personas físicas que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuya entrada en vigor tornó inconstitucional toda la mecánica de causación del impuesto referido.

La quejosa efectuó argumentos tendentes a evidenciar que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales porque transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior, a partir de considerar que con la entrada en vigor de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular, el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.

En este sentido, señaló que derivado de la expedición del artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto reclamado, se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

Al respecto, refirió que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado, atendió exclusivamente a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, y que en última instancia, atendió primordialmente al monto de los ingresos que dichas personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior, lo

que no tiene cabida desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, ya que al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente, por lo que dicho elemento no puede justificar la distinción evidenciada en los términos apuntados.

Adicionalmente, la quejosa argumentó que se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el Decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio. Apuntó que lo anterior se hacía valer sin perjuicio de que las personas que tributan bajo el régimen de incorporación fiscal obtengan sus ingresos por la realización de actividades que no requieran título profesional, o que las efectúen con el público en general, ya que tales condiciones también resultaban ajenas al supuesto de causación del impuesto de referencia, aunado al hecho de que su actualización no es privativa de algún sector de contribuyentes.

Así las cosas, la quejosa en el caso en estudio señaló que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado es inconstitucional porque crea un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por la cantidad equivalente al cien por ciento (100%), el cual será acreditable contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades, en lugar de hacerlo en los términos generales que establece la ley de la materia, esto es, tomando como base el valor de actos o actividades por los que se tenga que pagar el impuesto al valor agregado y aplicando sobre dicha base la tasa del dieciséis por ciento (16%), lo que trae como consecuencia que se ven afectados los elementos esenciales de la contribución de mérito contenidos en el artículo 1° de la ley de la materia, a tal grado, que lo torna inconstitucional.

En este contexto, la quejosa afirmó que el impuesto al valor agregado nace como un impuesto que va dirigido a gravar el consumo dada su naturaleza de impuesto indirecto, lo que se traduce en que para su cálculo se atiende al valor de los actos o actividades gravados y sobre los mismos, se aplica la tasa correspondiente, por lo que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado; de ahí que dicho impuesto impacta en mayor medida a quien más gasta, lo cual, destacó, atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

Así, la promovente alegó que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.

Por otra parte, la quejosa hizo valer argumentos tendientes a demostrar que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de

dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales por considerar que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas, respectivamente, en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior, al considerar que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

Al respecto, señaló que dada la naturaleza del impuesto al valor agregado de ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae sobre el consumidor al serle trasladado. De ahí que si en términos de lo dispuesto en la porción normativa reclamada del Decreto de que se trata, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal no trasladarán cantidad alguna por concepto del impuesto referido a los adquirentes de sus bienes o servicios, es inconcuso que se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que, como ella, no se encuentran ubicados dentro del régimen especial citado, lo que transgrede los principios consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, 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.

Derivado de lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el asunto que nos ocupa determinó que los argumentos hechos valer por la quejosa resultaron infundados a partir de las siguientes consideraciones:

- Que no existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece 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.
- Que la emisión del Decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia, atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. En particular, se tomó en cuenta que en la reforma hacendaria se introdujo el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por virtud del cual las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus

contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general.

- Que el estímulo fiscal establecido en el Decreto impugnado está dirigido a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se prevén en dicho régimen en el ejercicio de dos mil catorce, destacando que el régimen de referencia se implementó en el marco de la Ley mencionada vigente a partir de dos mil catorce, en sustitución de los regímenes de tributación Intermedio y de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), como se advierte de la parte conducente de la exposición de motivos de la ley del impuesto aludido, visible en el Anexo F de la Gaceta Parlamentaria de ocho de septiembre de dos mil trece
- Que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos. Sustentan dichas consideraciones, las jurisprudencias P./J. 18/91 y 1a./J. 28/2007, emitidas por el Tribunal Pleno y esta Primera Sala, respectivamente, de rubros: "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES" y "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS".
- Que si bien es cierto que, conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, esto es, son sujetos del impuesto al valor agregado todos aquellos contribuyentes que realicen esas actividades, también lo es que, al establecer la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades, pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica, de modo que, en la especie, hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general.

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

De lo anterior, se puede advertir que los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideraron que los argumentos efectuados por la quejosa resultaban infundados a partir de considerar que el estímulo fiscal contenido en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorios del “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el ejercicio fiscal de 2014”, otorga un trato diferenciado que se encuentra justificado por sus fines extra fiscales.

Esto es, en razón de los fines extra fiscales por los cuales se otorgó el estímulo que nos ocupa, se justifica el trato diferenciado que se da a aquellos contribuyentes que no tributan en el régimen de incorporación fiscal.

Ahora bien, la sentencia que nos ocupa resulta indebida ya que los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación perdieron de vista que la igualdad de condiciones entre las empresas que se ven beneficiadas por el Decreto reclamado y el resto de los contribuyentes, no radica en el tipo de actividades que realizan, el régimen fiscal al que se encuentran sujetos o la fuente principal de sus ingresos, sino en que ambos tipos de contribuyentes son sujetos del impuesto al valor agregado.

En este sentido, la sentencia que se analiza no resulta correcta en virtud de que el principio de equidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos que se encuentren en las mismas circunstancias.

Si bien es cierto que, bajo el principio de equidad tributaria, el legislador tiene la obligación de crear distintas categorías de contribuyentes atendiendo a sus características especiales, el fin extrafiscal del “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el ejercicio fiscal de 2014”, consistente en estimular a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general para que se incorporen a ese nuevo régimen, creando empresas en la formalidad, logrando que más contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado, se otorguen beneficios únicamente a aquellos que tributan dentro del régimen de incorporación fiscal y no así, al resto de los contribuyentes, que tal y como aquellas personas que tributan dentro del régimen de incorporación fiscal se encuentran realizando operaciones con el público en general y son empresas formales.

En efecto, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación perdieron de vista que la igualdad de condiciones entre las empresas que se ven beneficiadas por el Decreto que nos ocupa y el resto de los contribuyentes, no radica en el tipo de actividades que realizan, el régimen fiscal al que se encuentran sujetos o la fuente principal de sus ingresos, sino en situaciones de hecho y de derecho en las que ambos tipos de contribuyentes son sujetos del impuesto al valor agregado y realizan operaciones con el público en general.

En otras palabras, la ilegalidad de la sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación radica en que apreciaron incorrectamente el plano de igualdad entre los contribuyentes beneficiados por el Decreto reclamado y el resto de los contribuyentes, lo que no les permitió advertir la violación de éste a las garantías de igualdad y equidad tributarias.

Así, es claro que la sentencia recurrida se encuentra indebidamente fundada y motivada, pues la determinación alcanzada por la Corte derivó de un análisis inadecuado al principio de igualdad y equidad tributarias.

Es importante señalar que no existe una oposición a que se concedan beneficios para las empresas que se formalicen; sin embargo, dichos beneficios deben de ser otorgados en la medida en que los mismos atiendan a la naturaleza de la industria de que se trate, sin que para tales efectos se causen violaciones a los derechos de igualdad y equidad con otros contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones, lo cual en el caso no acontece.

Es decir, en tanto dichos beneficios sean otorgados atendiendo al objeto por el cual el legislador creó un régimen especial para la industria de que se trate, no existiría una desigualdad; sin embargo, al haber concedido en el Decreto que se reclama un beneficio que podría resultar aplicable para la totalidad de los contribuyentes, y no sólo para los contribuyentes que tributan de conformidad con el régimen de incorporación fiscal, se incurre en una clara violación al artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

En este sentido, contrario a lo aducido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia en análisis, los contribuyentes respecto de los cuales resultan aplicables los beneficios del Decreto reclamado, se encuentran en una situación de igualdad con los demás contribuyentes, por lo que se refiere al tema que nos ocupa, esto es, respecto al pago del impuesto al valor agregados conforme a la mecánica establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, resulta claro que toda vez que el beneficio otorgado a la industria que tributa de conformidad con el régimen de incorporación fiscal no obedece a sus fines y objetos y, en consecuencia, resulta en un trato desigual, pues ambos tipos de empresas se ubican en el mismo supuesto normativo y son contribuyentes del impuesto al valor agregado.

Máxime que de la consideración con base en la cual Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación justifica el otorgamiento de dicho beneficio se desprende que dicho fin podría resultar aplicable también a las demás empresas que conforman la industria del país, es decir, la industria de la maquila no es la única que genera dichas condiciones.

En efecto, resultaría absurdo sostener que dicho beneficio responde a que son contribuyentes que tributan de conformidad con el régimen de incorporación fiscal únicamente son las que generan pagan impuesto al valor agregado por lo cual resulta necesario otorgar dicho beneficio, pues de lo contrario las condiciones generadas por la existencia de este tipo de empresas desaparecerían.

Lo anterior, pues resulta claro que, como la parte quejosa, existen muchas más empresas que no tributan en términos del régimen de incorporación fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y que, de igual forma, atraen celebran operaciones con el público en general y son sujetos del impuesto al valor agregado.

Así, siguiendo dicho razonamiento y, por lo tanto, atendiendo al fin buscado que de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación se persigue con el otorgamiento de dicho estímulo, el mismo debería de ser otorgado a la totalidad de las empresas que generan celebran operaciones con el público en general.

En efecto, no es justificación suficiente para otorgar un tratamiento desigual e inequitativo, el fomentar la formalización de las empresas, ya que dichos fines se cumplen con las demás disposiciones del Decreto; sin embargo, el acreditamiento del 100% del impuesto al valor agregado genera una desigualdad e inequidad respecto a los demás contribuyentes.

Así, es evidente que el fin buscado, que a consideración de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se persigue con el beneficio otorgado a través de dicho Decreto, no resulta suficiente para justificar la desigualdad que con su otorgamiento se genera, siendo que ambos tipos de contribuyentes, se encuentran en igualdad de condiciones, ya que celebran operaciones con el público en general y son sujetos del impuesto al valor agregado.

No es óbice para concluir lo anterior, el que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se limite a señalar que toda vez que dicho beneficio persigue un fin extrafiscal sin siquiera realizar un examen de proporcionalidad respecto de la medida establecida.

Lo anterior es incorrecto en mi punto de vista, pues la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación pretende justificar el trato diferencial que se le otorga a contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones, bajo el argumento de que el tratamiento diferenciado atiende a un fin extra fiscal.

Ello, pues se pierde de vista que no únicamente los contribuyentes que tributan de conformidad con el régimen de incorporación fiscal necesitan tener un estímulo para acreditar el 100% del impuesto al valor agregado.

En efecto, existen muchos otros contribuyentes, que:

- a) Necesitan ser apoyados para crear un ambiente de competitividad en el contexto internacional.
- b) Logran atraer inversiones al territorio nacional y generar empleo.
- c) Constituyen una fuente de crecimiento económico.
- d) Logran una balanza comercial favorable.

En efecto, se pierde de vista que las razones por las que supuestamente se justifica un trato distinto a los contribuyentes que tributen de conformidad con el régimen de incorporación fiscal, no son exclusivas de dichos contribuyentes, pues le resultan aplicables a diversos contribuyentes.

Así, es evidente el trato diferenciado que ocasiona el Decreto, y resulta claro que el mismo contraviene los derechos humanos a la equidad e igualdad tributaria, ya que concede un trato desigual a partidas que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber, el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Ello, existen diversos contribuyentes que constituyen una fuente de crecimiento económico en México, que es necesario que le resulte atractivo invertir en México para que continúe con ello y, así, siga siendo una fuente de crecimiento económico.

Por ello, es evidente que las razones que llevaron a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que la industria que tributa de conformidad con el régimen de incorporación fiscal requiere de un tratamiento diferente frente a otros contribuyentes no resultan válidos, pues como se señaló, existen contribuyentes que también son una fuente de crecimiento económico en territorio nacional que genera empleos y debe ser apoyada para ello.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación perdió de vista que la imposición de medidas que persigan fines de carácter extrafiscal a través de leyes de carácter tributario, de ninguna forma pueden desconocer el marco de libertades y derechos fundamentales de los gobernados previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, las medidas que pretenda imponer el Estado mediante las leyes tributarias con la finalidad de perseguir fines extrafiscales, deben justificarse debidamente en el proceso de creación de las contribuciones más si con ellas se restringen o afectan derechos fundamentales.

Lo anterior significa que no resulta suficiente que el legislador señale las posibles ideas, finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar con la emisión de una

contribución que persiga un fin extrafiscal particular, sino que se encuentra obligado a justificar debidamente su imposición.

Así, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación perdió de vista que la obligación de que los fines extrafiscales perseguidos a través de la imposición de leyes tributarias, se encuentren debidamente justificados en los antecedentes legislativos de las mismas sólo admite como única salvedad de que se trate de ciertos casos excepcionales encaminados sólo a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal de auxilio sería evidente.

En este orden de ideas, para que un fin extrafiscal pueda ser considerado legítimo, no resulta suficiente que el legislador lo haya señalado en los antecedentes legislativos de la ley en cuestión, sino que debe encontrarse debidamente justificado, fundando y motivando debidamente la imposición de la ley tributaria en cuestión.

Así las cosas, resulta claro que la actuación de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver de la manera en que lo hizo es ilegal, pues determinó que contrario a lo sostenido por la parte quejosa el estímulo fiscal otorgado en el Decreto que nos ocupa se encuentra debidamente fundado y motivado, al encontrarse soportado en un fin extrafiscal.

En efecto, el hecho de que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya resuelto que al estímulo fiscal otorgado en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014 no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, resulta incorrecto, en virtud de que pierde de vista que éstos sí son aplicables.

Lo anterior, ya que toda disposición que establezca un beneficio fiscal o alguna carga para los contribuyentes deben observar lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es decir, el legislador debe en todo momento atender a los principios de legalidad, seguridad, proporcionalidad y equidad tributarias previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello, ya que de otra forma se debe considerar inconstitucional la disposición de que se trate en virtud de que deja a los contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica, sin importar que se pretenda justificar con un fin extrafiscal.

En este sentido, el hecho de que el actuar del gobierno cuando implementa medidas rectoras del desarrollo nacional, regulando y fomentando las actividades que demande el interés general deba realizarse siempre en acatamiento al marco de libertades y derechos fundamentales que otorga la Constitución ha sido reconocido en diversos momentos.

Al respecto, es importante señalar que si bien es cierto el Estado se encuentra facultado para ejercer sus atribuciones de rectoría económica y desarrollo nacional a través de la persecución de fines extrafiscales mediante leyes de carácter tributario, ello debe ser en el marco de libertades otorgado por la propia Constitución.

Incluso, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha corroborado lo anterior al establecer que la libertad configurativa del legislador se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y el reconocimiento de derechos humanos desde la Constitución y los tratados internacionales suscritos por México.

Derivado de lo anterior, para este expositor resulta clara la ilegalidad de lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver que no le son aplicables los principios tributarios al estímulo fiscal que nos ocupa, pues perdió de vista que no obstante el poder legislativo cuenta con una amplia libertad configurativa, por lo cual basta con que, para que se colmen los requisitos de debida fundamentación y motivación se encuentre facultado conforme a la Constitución y que las leyes que emita se encuentren orientadas a cuestiones sociales, lo cierto es que dicha libertad se encuentra limitada por los derechos fundamentales de los gobernados, por lo que adicionalmente a ello, debe existir una debida fundamentación y motivación que respete los mismos y sobre todo no distorsione el orden jurídico nacional.

Incluso, no se puede justificar el trato diferenciado que se otorga en virtud de que en ningún momento la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó un análisis de donde derivan o a que se deben los fines extrafiscales que prevé el decreto.

Conclusiones

Derivado de todo lo anteriormente expuesto, podemos concluir que contrario a lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia que se analizó en el presente trabajo, los principios tributarios y los derechos fundamentales sí son aplicables a los estímulos fiscales sin importar que exista o no un fin extrafiscal por el cual hubieran sido emitidos.

Lo anterior es así, en virtud de que no obstante que pueda o no existir una justificación válida para la emisión de un estímulo fiscal, lo cierto es que el legislador en todo momento debe vigilar que las leyes que elabore se encuentren y sean emitidas de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, no obstante que el legislador tiene libertad configurativa del estado para la creación y modificación de leyes, lo cierto es que éstas en todo momento deben observar y respetar los derechos humanos previstos en la Constitución.

Así, no existe justificación válida que permita establecer que se dé un trato diferenciado a contribuyentes que se encuentren en la misma circunstancia ya que ello resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Ello, ya que un contribuyente que se encuentra en una misma circunstancia que otro sí tendrá acceso a un beneficio otorgado (estímulo fiscal) y otro no, lo que genera un trato inequitativo, discriminatorio y desproporcional.

Derivado de lo anterior, es claro que lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta desafortunado ya que tomando como base para su fundamentación que el estímulo fiscal se emitió en virtud de un fin extrafiscal, pretende no aplicar los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, siendo que toda disposición debe observarlos ya que de no hacerlo se viola en perjuicio de los contribuyentes lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación perdió de vista que la imposición de medidas que persigan fines de carácter extrafiscal a través de leyes de carácter tributario, de ninguna forma pueden desconocer el marco de libertades y derechos fundamentales de los gobernados previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, las medidas que pretenda imponer el Estado mediante las leyes tributarias con la finalidad de perseguir fines extrafiscales, deben justificarse debidamente en el proceso de creación de las contribuciones más si con ellas se restringen o afectan derechos fundamentales.

Lo anterior significa que no resulta suficiente que el legislador señale las posibles ideas, finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar con la emisión de una contribución que persiga un fin extrafiscal particular, sino que se encuentra obligado a justificar debidamente su imposición.

Así, lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta desafortunado ya que en clara violación de los principios tributarios pretende justificar un trato diferenciado.

Bibliografía.

“Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, el Magistrado Narciso Sánchez.

“Neoconstitucionalismo y Ponderación Judicial”, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, ISSN 1575-8427, N°. 5, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho y proceso), página 211.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp. 1610 y 1611.

Maestro Humberto Nogueira Alcalá, en su artículo titulado “EL DERECHO A LA IGUALDAD ANTE LA LEY, LA NO DISCRIMINACIÓN Y ACCIONES POSITIVAS”.

Eduardo Rabossi en su artículo titulado “Derechos Humanos: El principio de igualdad y la discriminación”.

Corte Europea de Derechos Humanos.

Diccionario Jurídico Mexicano.

ArrietaPongo, A.L. (2011). Estudio comparativo de los alcances de la doctrina de los actos propios frente al principio de protección de la confianza legítima. *Ita Eus Esto. Año IV. N. 7*, pág. 41-51.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (1979).

Tribunal Constitucional Español TC/150/1990 de 4 de octubre, 197/1992 de 1992 de 19 de noviembre y 205/1992 de 26 de noviembre.

Francis Hubeau en su libro intitulado “*Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés*”.