



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

“Estudio sobre la constitucionalidad de los estímulos fiscales”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta

Ramón de la Torre Medina

Director de Tesis

Raúl Bolaños Vital

Índice:**Página:**

I.	Introducción	2
II.	Principios y reglas para los estímulos fiscales	4
	A. Potestad tributaria y principios fiscales	4
	B. Rectoría económica del desarrollo nacional.....	5
	1. Prohibición de exenciones.....	7
	2. Posibilidad de subsidios o estímulos	8
	3. Principio de competitividad en estímulos	8
	4. Aplicación de principios fiscales a los estímulos	10
	C. Instrumentación del estímulo fiscal.....	14
	1. Desde el punto de vista fiscal: estímulo fiscal	14
	2. Desde el punto de vista presupuestal: gasto fiscal.....	21
III.	Estímulos fiscales en el contexto internacional.....	28
	A. BEPS: competencia fiscal nociva entre países.....	28
	1. Estándares mínimos.....	30
	2. Naturaleza jurídica de reportes de OCDE-IF	31
	B. Grupo de trabajo para el desarrollo del G-20	32
	C. “State Aid” y competencia desleal con estímulos	33
IV.	Análisis de sentencia y caso práctico.....	35
	A. Tesis 1ª./J. 69/2017: estímulo fiscal para IVA en RIF.....	35
	1. Antecedentes del A.R. 761/2015.....	36
	2. Conceptos de violación del quejoso	38
	3. Consideraciones de la Primera Sala	40
	B. Análisis de sentencia: A.R. 761/2015	48
	1. Aplicación de principios de justicia fiscal	49
	2. Principio de legalidad tributaria	50
	3. Terminología del estímulo fiscal	52
	4. Reflexiones finales	54
	C. Caso práctico de estímulo fiscal: FIBRA-E	55
	1. Breve descripción del estímulo	55
	2. Aplicación de los principios de justicia fiscal.....	56
	3. Principio de legalidad tributaria	59
	4. Gasto fiscal	60
V.	Conclusiones	61
VI.	Bibliografía.....	70

I. Introducción

La tesis de jurisprudencia 1ª./J. 69/2017, aprobada por la Primera Sala, establece que no resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad al estímulo fiscal del artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014. El estímulo se relaciona con el acreditamiento del impuesto al valor agregado para quienes se encuentren en el régimen de incorporación fiscal.

El objeto de esta investigación es desarrollar, como tópico legal, el control de constitucionalidad de los estímulos fiscales considerando la rectoría económica del desarrollo nacional y los principios fiscales. Para ello se desarrollarán los principios y reglas aplicables conforme a la Constitución y su instrumentación legal; se abordará el contexto internacional de los estímulos fiscales; y, por último, se analizará la sentencia ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia, así como el análisis del fideicomiso de inversión en energía e infraestructura (“FIBRA-E”) como un caso particular de estímulo fiscal.

En primer término, se identificarán los principios y reglas de los estímulos fiscales. Se estudiarán disposiciones constitucionales relacionadas con la potestad tributaria y la rectoría del desarrollo nacional para advertir si los estímulos fiscales corresponden o no al ámbito de aplicación de los principios fiscales y del principio de competitividad. Aunque las referencias a los estímulos fiscales en nuestro marco normativo sean escasas e inconsistentes, con apoyo en la doctrina y jurisprudencia se analizará la relación entre términos como beneficio, estímulo, exención, gasto, incentivo y subsidio fiscal.

De tal modo se hará referencia a las reglas específicas para la instrumentación de estímulos fiscales, previstas en el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como en el Presupuesto de Gastos Fiscales. En ese sentido se realizará una breve descripción de distintos casos de estímulos fiscales regulados en ley o por decreto presidencial, identificados como gastos fiscales en el Presupuesto correlativo.

En segundo término, se abordarán los estímulos fiscales desde un contexto internacional a fin de encontrar alguna tendencia en la regulación y administración de los estímulos fiscales. Esto considerando que los temas fiscales ocupan un lugar prioritario en la agenda política internacional actualmente. Ejemplo de lo anterior es el proyecto sobre la erosión de la base y el traslado de beneficios (“BEPS” por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y, específicamente, la implementación de su Acción 5 enfocada en combatir la competencia fiscal nociva entre países para atraer inversión. Al respecto se han fijado estándares en estímulos fiscales para que, cuando menos, exista nexo con la actividad económica y transparencia.

Asimismo se tiene como muestra del contexto internacional de los estímulos fiscales el caso del grupo de trabajo para el desarrollo sostenible del G-20 y también la ayuda estatal ilegal en la Unión Europea (“State Aid”). Sobre este último se considera que el estímulo fiscal puede constituir una subvención que distorsiona el mercado y genera competencia desleal. En este sentido, por la relevancia del contexto internacional, se estudiarán hechos y reportes de organismos internacionales, cuyas consideraciones (*soft law*) tienen carácter orientador para el control de constitucionalidad.

Finalmente, en tercer término, se realizará un análisis crítico de la sentencia que dio lugar a la jurisprudencia por reiteración. En principio se describirán los antecedentes del caso, conceptos de violación del quejoso y consideraciones de la Primera Sala para su determinación. Consecuentemente, tras un análisis crítico, se llevarán a cabo observaciones y se manifestará una postura concreta acerca de la determinación adoptada en la sentencia y las consideraciones que la apoyan.

Igualmente se efectuará un análisis del fideicomiso de inversión en energía e infraestructura (“FIBRA-E”) para hacer alusión a las reflexiones alcanzadas en los primeros apartados de la investigación y sugerir su aplicación en un caso en particular. Se hará referencia al contenido del estímulo, su instrumentación y la aplicación o no de los principios fiscales y de competitividad.

En suma, con esta investigación se plantea analizar la tesis de jurisprudencia 1ª./J. 69/2017, por cuanto a la aplicación o no de los principios tributarios para el control de constitucionalidad del estímulo fiscal. Aunque sí se estudiará brevemente el estímulo fiscal que fue materia de la jurisprudencia, relacionado con el acreditamiento de impuesto al valor agregado para el régimen de incorporación fiscal, el objetivo no es profundizar en este tema. Se pretende, en cambio, ahondar sobre el establecimiento de una regla para el análisis de constitucionalidad de los estímulos fiscales, respecto de los principios fiscales; y aprovechar para introducir, como cuestión novedosa, la relevancia del principio de competitividad en tal control constitucional.

II. Principios y reglas para los estímulos fiscales

El estímulo fiscal puede ser definido como un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto con fines extrafiscales.¹ Así los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales².

Las referencias a los estímulos fiscales en nuestro marco normativo son escasas e inconsistentes en algunos casos³. A continuación se realizará una aproximación a los principios y reglas relacionados con el concepto que engloban los estímulos fiscales. Se abordarán desde los principios y reglas constitucionales, como la potestad tributaria para establecer contribuciones, los principios fiscales y la rectoría del desarrollo nacional; hasta las reglas de instrumentación desde el punto de vista de la legislación fiscal y también desde el punto de vista presupuestal.

A. Potestad tributaria y principios fiscales

El Estado, a través del Poder Legislativo, es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición.⁴ Algunas definiciones de la potestad tributaria son: “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”⁵.

En este sentido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (“Constitución”), además de señalar que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, establece en su artículo 73, fracción VII, que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto. Entonces, la potestad tributaria del Estado se materializa cuando el Congreso de la Unión, después de seguir el proceso legislativo correspondiente, establece impuestos en ley, que obligarán a las personas a su pago.⁶

¹ Tesis de jurisprudencia: V.4o. J/1, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, Enero de 2005, p.1566

² Tesis: 2a. L/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, p.530.

³ Silva Meza, Héctor. *Los Estímulos Fiscales*. Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa. Año III, número 6, enero de 2011, pp. 158-182. Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo.

⁴ Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2007, col. Diccionarios Jurídicos, p. 601.

⁵ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2010, p. 207

⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003, pp. 38 y 39.

La potestad tributaria del Estado de ninguna manera se trata de una facultad absoluta o ilimitada, que pueda ejercerse manera arbitraria y caprichosa. El establecimiento de contribuciones debe realizarse dentro de ciertos límites que se configuran como auténticos derechos constitucionales a favor de los contribuyentes. Esto se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, donde se establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

A partir de lo anterior se desprenden esencialmente los siguientes principios constitucionales en materia fiscal:

- **Principio de destino al gasto público:** las contribuciones deben utilizarse para cubrir el gasto público a través de los programas aprobados en el presupuesto de egresos.
- **Principio de reserva de ley:** consiste en que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirvan de base para realizar el cálculo de una contribución
- **Principio de proporcionalidad:** consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir en función de su capacidad contributiva, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir, para que un gravamen sea proporcional debe ser congruente con la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta se encuentre en relación directa con el objeto gravado y, a su vez, que el hecho imponible y la base gravable tengan correspondencia.
- **Principio de equidad:** consiste en que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que o regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra⁷.

B. Rectoría económica del desarrollo nacional

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, se ha reconocido que éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política

⁷ Jurisprudencia P./J. 24/2000 de rubro: "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, marzo de 2000, p. 35.

financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.⁸ Así es como se reconocen los fines extrafiscales de las contribuciones como herramienta para que el Estado ejerza su rectoría económica del desarrollo nacional y ésta constituye uno de los fundamentos de aquéllos.⁹

Conforme al artículo 25 de la Constitución corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. También se señala que la competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

Dicho precepto constitucional también prevé que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución. Se precisa que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

Asimismo se establece que el Estado podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo. Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

Finalmente esta norma constitucional señala que la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales.

Consecuentemente, el artículo 26, apartado A, de la Constitución refiere que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional

⁸ Tesis de jurisprudencia: P./J. 18/91, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, pg. 52, de rubro. "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES".

⁹ Tesis de jurisprudencia: 1a./J. 28/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, pg. 79, con rubro: "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS".

que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

De tal modo queda claro que uno de los instrumentos de política financiera, económica y social para ejercer la rectoría económica del desarrollo lo es el establecimiento de contribuciones o la concesión de beneficios con fines extrafiscales.

Por su parte, el artículo 28 Constitucional también resulta de medular importancia para comprender el marco constitucional de los estímulos fiscales. En primer término, prohíbe expresamente las exenciones de impuestos; y, consecuentemente, establece que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. Sobre esto último se precisa que el Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

1. Prohibición de exenciones

En relación con la prohibición de las exenciones de impuestos, cabe precisar que el Tribunal Pleno ha interpretado la disposición en forma sistemática y ha concluido que la prohibición debe entenderse en el sentido de que la exención se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas. Sin embargo la prohibición no aplica cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.¹⁰ Se entiende, además, que la prohibición es aplicable cuando se trata de un verdadero privilegio y no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general.¹¹

Consecuentemente, vale la pena mencionar que el Tribunal Pleno ha determinado que el establecimiento de exenciones fiscales es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según infiere del artículo 28 de la Constitución. Esto, señala el Pleno, por la íntima conexión que tiene con la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Al respecto se ha interpretado que, por ley, debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la

¹⁰ Tesis de jurisprudencia: 245, Tribunal Pleno, Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, pg: 291, de rubro: "IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS."

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.

creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas.¹²

Sin embargo lo anterior resulta cuestionable como se verá posteriormente cuando se aborden las reglas de instrumentación de los estímulos fiscales.

2. Posibilidad de subsidios o estímulos

El segundo sentido por el que es trascendente el artículo 28 Constitucional es porque establece que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. Se precisa que el Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

Como señala Silva Meza, quien identifica a los estímulos fiscales con los subsidios, el artículo 28 de la Constitución marca las pautas esenciales de los subsidios, que son las siguientes:

- a) Se pueden otorgar a actividades prioritarias, lo que exigirá un estudio para definir actividades prioritarias;
- b) Deben ser generales, respecto de lo que se entiende, en principio, que el subsidio podrán disfrutarlo todos aquellos que encuadren en la definición del instrumento jurídico que lo otorgue;
- c) El subsidio no es permanente sino que está acotada su vigencia temporal;
- d) No debe ser una carga onerosa para las finanzas públicas;
- e) Existirá un aparato estatal de vigilancia de la aplicación de subsidios;
- f) Se exige un ejercicio de evaluación estatal, entendemos, por los subsidios otorgados.¹³

3. Principio de competitividad en estímulos

Es importante notar que los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución hacen constante referencia a la promoción de la competitividad como eje de la rectoría económica del desarrollo.

El artículo 25 de la Constitución define la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual, de conformidad con el propio artículo, se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

¹² Tesis de jurisprudencia: P./J. 25/91, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, pg. 54, con rubro: "EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA."

¹³ Silva Meza, Héctor, Op. Cit. 3, pp. 165.

Al analizar los principios de libre competencia o concurrencia de los mercados, la Suprema Corte ha señalado que éstos no otorgan derechos al gobernado para obligar a las autoridades a adoptar determinadas medidas o seguir direcciones establecidas. Específicamente en materia tributaria, se ha señalado que el criterio es más rígido, pues si bien las contribuciones pueden servir como instrumentos de política financiera, lo cierto es que los factores que inciden en la competitividad económica son diversos y dinámicos para obligar al legislador al establecimiento de un mecanismo tributario específico.¹⁴

La Primera Sala, por ejemplo, determinó que el estímulo fiscal de vigencia temporal, concedido mediante decreto legislativo, consistente en la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, no viola el principio de competitividad o libre concurrencia. Esto porque tales principios sólo regulan los lineamientos rectores del desarrollo económico nacional, que orientan las políticas públicas para propiciar un mayor crecimiento a través del establecimiento o la eliminación de ciertos beneficios en los esquemas tributarios.¹⁵

Al órgano legislativo le corresponde organizar y conducir el desarrollo nacional, por lo que válidamente puede diseñar estímulos fiscales a favor de determinados sujetos, fines y efectos sobre la economía, precisando las áreas de interés general, estratégicas o prioritarias que requieren algún tipo de beneficio o intervención a efecto de fomentarla por interés económico nacional.

De tal modo el establecimiento de estímulos, su imposición, modificación e incluso su derogación no necesariamente conllevan una afectación a los principios rectores de la economía nacional, pues es el propio legislador, quien en ejercicio de sus atribuciones, determina si la economía nacional debe continuar manteniendo o no un determinado beneficio fiscal. En atención al ámbito de configuración del que libremente goza el legislador en materia de estímulos fiscales, éste determina cuáles sectores de la economía requieren de un impulso y los que no, o bien, cuándo considera viable que deban restringirse, limitarse o, incluso, derogarse, sin que se requiera de una motivación reforzada y de un control estricto por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a efecto de no anular la referida libertad y no interferir en las competencias propias de otros poderes de la Unión.¹⁶

¹⁴ Tesis asilada 1a. CLXXXI/2017 de rubro: "LIBRE COMPETENCIA Y CONCURRENCIA DE LOS MERCADOS. APLICACIÓN DE DICHOS PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA", Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 48, Noviembre de 2017, Tomo I, pg. 454.

¹⁵ Tesis: 1a. LXXXIII/2018 de rubro: "ESTÍMULO FISCAL. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES II, III Y IV, DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DEL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015, QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE COMPETITIVIDAD O LIBRE CONCURRENCIA.", Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 55, Junio de 2018, Tomo II, pg. 961.

¹⁶ Idem.

En este sentido se nota que la concesión de un estímulo fiscal no necesariamente implica violación al principio de competitividad y el análisis no requiere de una motivación reforzada, ni control estricto de constitucionalidad, para no intervenir en libertades del poder legislativo. Sin embargo es menester cuestionar hasta qué punto se entiende una motivación reforzada y un control de constitucionalidad estricto. Esto pues, en el supuesto de un estímulo fiscal arbitrario y caprichoso, podría existir competencia desleal y, por ende, sería necesario un control constitucional por violación al principio de competitividad.

4. Aplicación de principios fiscales a los estímulos

Como se ha visto, por virtud de la rectoría económica del desarrollo, los fines extra fiscales pueden servir para imponer contribuciones y, además, para conceder estímulos fiscales. Claramente cuando se establece una contribución, aún con un fin extra fiscal, se deberá cumplir con los principios fiscales¹⁷. Sin embargo, tratándose de un estímulo fiscal, cuyo efecto es disminuir la carga tributaria, es necesario determinar si debe o no cumplirse con los principios fiscales.

Al respecto el Tribunal Pleno se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada.¹⁸

Por consiguiente, ha señalado el Pleno en la tesis de jurisprudencia: P./J. 3/2016, este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente¹⁹. Por la relevancia para el tema de esta investigación cabe hacer referencia al rubro y texto de la tesis P./J. 3/2016:

¹⁷ Tesis de jurisprudencia: P. CIV/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, pg. 15, con rubro: “CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”

¹⁸ Tesis: P./J. 3/2016, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo I, pg. 9, con rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”.

¹⁹ Idem.

“CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada. Así, este tipo de beneficios, como la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Ley Suprema. Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.”²⁰

Considerando que en esta jurisprudencia: P./J. 3/2016, derivada de una contradicción de tesis entre la Primera y Segunda Sala, el Pleno introduce el concepto de gastos fiscales como una consideración relevante para su determinación, resulta conveniente adentrarse al origen de este concepto en la discusión judicial. En la contradicción de tesis 276/2015 que dio lugar a esta

²⁰ Idem.

jurisprudencia, la Primera Sala hizo referencia al término “gastos fiscales” en su tesis correspondiente²¹.

En este sentido, desde la resolución al amparo en revisión 2199/2009, la Primera Sala señaló que existen conceptos acreditables establecidos a título de beneficio, con el propósito de influir en algún aspecto considerado indeseable, de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, que pretenden obtener algún fin específico de carácter extrafiscal. Así estimó que este tipo de conceptos acreditables, otorgados por razones no estructurales, frente a la contribución en concreto o frente al sistema tributario, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los que se han denominado "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción 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. En este caso, de igual modo, se determinó que a los conceptos acreditables establecidos a título de beneficio no les resulta aplicable el principio de equidad tributaria sino el de igualdad.²²

Asimismo otra ocasión en que se observa el concepto de gastos fiscales dentro de la discusión judicial se encuentra en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 15/2011, también de la Primera Sala. Aquí la Sala distinguió entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta: estructurales y no estructurales.

Respecto de las deducciones estructurales, la Primera Sala las identificó como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, individualizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. En estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de

²¹ Tesis: 1a. CCCLXXXVIII/2014 de rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN EN SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, pg. 711.

²² Tesis aislada 1a. CVII/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, pg. 177 de rubro: “CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD”.

conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales.²³

Luego, respecto de las deducción no estructurales o "beneficios", la Primera Sala las definió como figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose 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. De este modo la Primera Sala equipara a estas deducciones no estructurales o beneficios como subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extra-fiscalidad justificados en razones de interés público".²⁴

Es atinado notar la inconsistencia en cuanto al concepto de estímulo fiscal al emplearse, en ocasiones indistintamente, como beneficio, condonación, deducción, exención, gasto fiscal, subsidio o subvención. Como ha sugerido el Pleno, podría equipararse o sustituirse cualquiera de los términos por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.²⁵

En este sentido los estímulos fiscales, equiparados a subsidios públicos, no corresponden al ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal siempre que no incidan en los elementos esenciales de la contribución²⁶. Esto porque, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa.²⁷

Aunque a los principios fiscales no le sean aplicables a los estímulos fiscales, esto no implica que las normas que los establezcan escapen al control de la

²³ Tesis de jurisprudencia: 1a./J. 15/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, pg.170, de rubro: "DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA",

²⁴ Idem.

²⁵ Tesis: P./J. 3/2016, Op. Cit. 18.

²⁶ Tesis de jurisprudencia: 2a./J. 26/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Marzo de 2010, pg. 1032, de rubro: "ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN".

²⁷ Idem.

constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.²⁸

Finalmente cabe mencionar que, ciertamente, la utilización del término “gastos fiscales” no es consistente si no se realiza la precisión correspondiente. Sin embargo, como se verá en el apartado de la instrumentación de los estímulos, así como el subsidio referido en la Constitución se identifica con el estímulo fiscal, también los gastos fiscales deben relacionarse con el estímulo fiscal, sólo que desde una perspectiva presupuestal.

C. Instrumentación del estímulo fiscal

Se podrá observar en la legislación ordinaria fiscal que se utilizan los conceptos de estímulo, subsidio y gastos fiscales, como conceptos presupuestales y de fomento que sirven como instrumentos de beneficio fiscal.²⁹

Para la instrumentación de los estímulos fiscales encontramos reglas específicas en el Código Fiscal de la Federación. En este apartado se hará referencia a estas reglas, así como a algunos ejemplos de estímulos fiscales previstos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2018 (“Ley de Ingresos”), la Ley del Impuesto sobre la Renta y en ciertos Decretos presidenciales. Posteriormente se hará alusión al estímulo fiscal como gasto fiscal desde una perspectiva presupuestal.

1. Desde el punto de vista fiscal: estímulo fiscal

El Código Fiscal de la Federación (“Código”) menciona los estímulos fiscales en los artículos 25, 25-A y 39. Por un lado el 25 y 25-A describen la mecánica operativa y la posibilidad de acreditar el importe de los estímulos fiscales a que se tenga derecho, contra la cantidad que se está obligado a pagar de impuesto. Por su parte, el artículo 39 se refiere a las facultades del Ejecutivo Federal en la materia en congruencia con el artículo 28 de la Constitución.

El artículo 25 del Código prevé que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, dentro del plazo máximo de cinco

²⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, enero de 2007, página 231, de rubro. “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.

²⁹ Silva Meza, Héctor, Op. Cit. 3, pp. 168.

años. Por su parte, el artículo 25-A señala que, en caso de que se reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad actualizada y con recargos. También establece que los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar.

Por su parte, el artículo 39 del Código establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.
- II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
- III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Igualmente este precepto 39 del Código establece que, tratándose de estas resoluciones de carácter general que dicte el Ejecutivo Federal, se deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Por otra parte, la Ley de Ingresos cuenta con un capítulo II denominado “De las Facilidades Administrativas y Beneficios Fiscales”, compuesto del artículo 8 al 24. El artículo 30 reproduce ciertos principios para los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que prevea la consecuente Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación. Se señala que los estímulos fiscales se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. En este sentido, para su otorgamiento, deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. A fin de evaluar estas situaciones, se prevé que los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especificarán en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

En este sentido el artículo 31 de la Ley de Ingresos prevé que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar el

Presupuesto de Gastos Fiscales a más tardar el 30 de junio de 2018, a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores.

El artículo 31 de la Ley de Ingresos también prevé que el Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

De conformidad con la norma de referencia, el Presupuesto de Gastos Fiscales deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2019 en los siguientes términos:

- El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- La metodología utilizada para realizar la estimación.
- La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
- Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”) ésta tiene un Título VII denominado “De los Estímulos Fiscales”, compuesto del artículo 185 al 204. Ciertamente los estímulos fiscales, como fueron definidos en el apartado anterior de esta investigación, no necesariamente se encuentran en este Título VII sino que también se pueden encontrar en otros Títulos de la LISR en forma de deducciones, reducciones, diferimientos, entre otros. No obstante lo anterior se hará una breve referencia a algunos de los estímulos fiscales regulados de manera destacada en el Título VII.

- **Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles**

Este estímulo consiste en permitir diferir el pago del impuesto sobre la renta (“ISR”) por la ganancia de la aportación de bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles, toda vez que fiscalmente la aportación se considera enajenación (Artículos 187 y Fracción XI del 188 de la LISR). Este estímulo es de aplicación particular y de forma automática. El gasto fiscal por ISR diferido se determina a partir del valor de los bienes inmuebles aportados al fideicomiso. La información utilizada proviene de los informes que presentaron los fideicomisos públicos de inversión y bienes raíces (FIBRAS) a la

BMV para 2017, y correspondiente al valor de las propiedades de inversión, así como de los rendimientos distribuidos.

- **Estímulos fiscales a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional**

Se otorga a los contribuyentes del ISR un estímulo que consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas, contra el ISR que tengan a su cargo. Este estímulo no puede exceder de 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 650 millones de pesos (“mdp”) por cada ejercicio fiscal ni de 20 mdp por cada contribuyente y proyecto, para el caso de la inversión en la producción cinematográfica. Para proyectos de inversión en la distribución de películas no excederá de 50 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 2 mdp por cada contribuyente y proyecto (Artículo 189 de la LISR). Este estímulo es de aplicación general y se requiere realizar un proceso para su autorización.

En el caso de contribuyentes que aporten a proyectos de inversión en la producción teatral nacional; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto, y jazz; se otorgará el estímulo contra el ISR que tengan a su cargo. Este estímulo no puede exceder del 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 150 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 2 mdp por cada contribuyente y proyecto (Artículo 190 de la LISR).

- **Estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología**

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR que efectúen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% sobre la base incremental de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el ISR que tengan a su cargo. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 1,500 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 50 mdp por cada contribuyente y proyecto (Artículo 202 de la LISR). Este estímulo es de aplicación general y se requiere realizar un proceso para su autorización.

- **Estímulo fiscal al deporte de alto rendimiento (art. 203)**

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, contra el ISR que tengan a su cargo. En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del ISR causado en

el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 400 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 20 mdp por cada contribuyente aportante, proyecto de inversión o programa (Artículo 203 de la LISR). Este estímulo es de aplicación general y se requiere realizar un proceso para su autorización.

- **Equipos de alimentación para vehículos eléctricos (art. 204)**

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% del monto de las inversiones que en el ejercicio fiscal de que se trate, realicen en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre que éstos se encuentren conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos, contra el ISR que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito (Artículo 204 de la LISR). Este estímulo es de aplicación general y de forma automática.³⁰

Como es posible advertir los anteriores estímulos fiscales fueron establecidos por el Poder Legislativo al encontrarse previsto en la LISR. A continuación se hará una breve referencia a algunos estímulos fiscales establecidos por Decreto presidencial de carácter general con fundamento en el artículo 39, fracción III, del Código.

- **Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (“RIF”), consistente en la reducción del IVA por actividades realizadas con el público en general.**

Este estímulo fiscal dio motivo a la tesis de jurisprudencia que se analizará con detenimiento en un apartado posterior de esta investigación. Originalmente se encontraba previsto en el artículo séptimo transitorio, fracción i, del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.

Consiste en que los contribuyentes del RIF puedan aplicar, como estímulo fiscal por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el impuesto al valor agregado (“IVA”), un crédito fiscal equivalente al porcentaje del IVA causado de acuerdo al número de años de participación en el RIF, siendo que por cada año se reduce en un 10% el crédito.

Los contribuyentes con ingresos propios por actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior que no excedan de 300 mil pesos, pueden aplicar una reducción de 100% en el IVA durante cada uno de los 10 años que tributen en este régimen,

³⁰ México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, dirigido a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, Ciudad de México, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/340074/PGF_2018.pdf, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.

siempre que no excedan en alguno de estos años de dicho monto de ingresos. Este régimen es de aplicación particular y de forma automática.

El gasto fiscal se estimó con la información del valor del estímulo fiscal por el IVA del RIF del periodo enero - diciembre de 2017 por nivel de ingreso cifra que coincide con los datos publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2017, considerando los descuentos vigentes en 2018 y 2019.

Cabe mencionar que actualmente el estímulo se prevé en el artículo 23, fracción II, inciso a), de la Ley de Ingresos, es decir, dejó de ser un Decreto presidencial para ser ley.

Cabe mencionar que el estímulo fiscal guarda estrecha relación con el diverso estímulo del RIF, previsto en el artículo 111 de la LISR, aplicable a las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios para los que no se requiera título profesional, con ingresos anuales de hasta 2 mdp del ejercicio anterior, pueden tributar durante un periodo de 10 años conforme al RIF. El tratamiento preferencial para este grupo de contribuyentes consiste en descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de presentar información fiscal. En particular durante el primer año en el régimen, los contribuyentes que proporcionen a las autoridades fiscales información sobre sus ingresos, erogaciones y proveedores obtienen un descuento del 100% en el impuesto a pagar, el cual disminuye a 90% en el segundo año, y gradualmente hasta representar sólo 10% al décimo año, conforme a la siguiente tabla. A partir del onceavo año los contribuyentes deberán tributar en el régimen general.³¹

- **Decreto de repatriación de capitales**

Este estímulo fiscal creado por Decreto presidencial estableció, motivado por el contexto internacional, un esquema de facilidades para el pago del impuesto sobre la renta con la finalidad de incentivar el retorno de los recursos mantenidos en el extranjero. Se trata de una reducción del impuesto a una tasa de 8%, sin deducción alguna, al monto total de los recursos que se retornen al país conforme a lo dispuesto en el artículo anterior y que se hubiesen mantenido en el extranjero con anterioridad al 1 de enero del 2017, directa o indirectamente, por las personas físicas o morales a que se refiere tal Decreto.

Cabe mencionar que, dentro de los beneficios del Decreto, se encuentra el relativo a tener por cumplido el pago del impuesto de 2017 y ejercicios anteriores, lo que implica una regularización total por este concepto para quienes no hayan declarado en el país los ingresos generados por sus inversiones en el extranjero. Además, se tienen por cumplidas las obligaciones formales relacionadas con tales ingresos, es decir, la omisión en la presentación de declaraciones informativas para evitar las

³¹ Ídem.

sanciones correspondientes.³² Es importante notar que este estímulo fiscal no se encuentra previsto en el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2017, ni de 2018.

La motivación del estímulo temporal derivó del entorno económico global en 2016, en el que la Reserva Federal de los Estados Unidos de América modificó su postura de política monetaria, por lo que habría una menor disponibilidad de recursos financieros a nivel internacional. La intención fue reforzar el ahorro doméstico. Países como Alemania, Bélgica, Francia, Reino Unido, entre otros, pusieron en marcha programas similares para regularizar la situación fiscal de los recursos que sus residentes mantienen en el extranjero. Dichos programas tuvieron éxito tanto para transparentar los recursos de contribuyentes mantenidos en el extranjero, como en la recaudación obtenida por su regularización.

- **Estímulos a las Zonas Económicas Especiales (“ZEE”) de Lázaro Cárdenas-La Unión, Coahuila de Zaragoza, Puerto Chiapas, Salina Cruz, Campeche, Tabasco y Progreso.**

Este estímulo fiscal para fomentar la competitividad consiste en lo siguiente:

- Disminución del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en un 100% los primeros 10 años y 50% los siguientes 5 años.
- Deducción adicional del 25% del gasto efectivamente erogado por concepto de capacitación que reciba cada uno de los trabajadores de la Zona.
- Crédito fiscal contra el ISR causado en el ejercicio equivalente al 50% de la aportación patronal efectivamente pagada por el contribuyente del seguro de enfermedades y maternidad, durante los primeros 10 años y equivalente al 25% de dicha aportación durante los 5 años subsecuentes; o en su caso la devolución o compensación cuando el crédito sea mayor al ISR a cargo en el ejercicio fiscal en que se aplique el estímulo.

Particularmente el estímulo fiscal a la ZEE de Progreso consiste en lo siguiente:

- Deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo durante los primeros 8 años.
- Deducción adicional del 50% del gasto efectivamente erogado por concepto de capacitación que reciba cada trabajador dentro de la Zona.
- Crédito fiscal contra el ISR causado en el ejercicio equivalente al 30% de los gastos e inversiones en investigación o desarrollo de tecnología dentro de la Zona.
-

Los estímulos de las ZEE son de aplicación particular y se requiere realizar un proceso para su autorización.³³ Este estímulo se establece mediante decreto

³² Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de enero de dos mil diecisiete.

³³ Presupuesto de Gastos Fiscales, op.cit. 30.

presidencial de declaratoria de ZEE pero, por virtud de una disposición legal habilitante como lo es la Ley Federal de Zonas Económicas Especiales, que establece un marco para el desarrollo de las ZEE.

Visto lo anterior puede advertirse que, estrictamente, la figura jurídica de estímulo fiscal no corresponde al derecho fiscal porque no está referida al establecimiento o recaudación de contribuciones. En cambio, se trata de un instrumento de apoyo presupuestal orientado al fomento económico mediante entrega de beneficios fiscales, equiparables a subsidios. Como apunta Silva Meza, la utilización del concepto de estímulo fiscal en la legislación fiscal puede generar confusión al emplearse términos diversos como beneficio fiscal. Este autor destaca la necesidad de ordenar ideas, puesto que se mezcla y confunden ámbitos diferentes de las finanzas públicas: lo fiscal y lo presupuestal³⁴.

Sin embargo, tal como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el estímulo fiscal o cualquier otra denominación que se utilice son equiparables finalmente a un subsidio económico.

2. Desde el punto de vista presupuestal: gasto fiscal

El Presupuesto de Gastos Fiscales, emitido conforme al artículo 31-A de la Ley de Ingresos, contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes para cada periodo. Por lo tanto, por ejemplo, las estimaciones para 2019 asumen continuidad en las disposiciones vigentes en 2018 salvo cuando son disposiciones con fecha de vencimiento.

Como se ha visto en apartados anteriores de esta investigación, el sistema tributario es el principal instrumento con que cuenta el Estado para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Se trata de la potestad tributaria del Estado que recae en el Congreso. Sin embargo, como también se ha indicado, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación con fines fiscales, sino que a través de la estructura impositiva también se persiguen otros objetivos o fines extra fiscales, como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos, fomentar la inversión y la generación de empleos, así como apoyar a sectores específicos o bien internalizar externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

En este sentido el concepto de gastos fiscales se refiere a los apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el sistema tributario. Así, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos.

³⁴ Silva Meza, Héctor, Op. Cit. 3, pp. 170.

Conforme a ello, los gastos fiscales se originan por la existencia de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica identificar dichos tratamientos.³⁵

De tal modo el Presupuesto de Gastos Fiscales permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios. Así la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario.

Cabe mencionar que la suma de los gastos fiscales no puede considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se obtendría de eliminar todos los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales. Lo anterior se debe a que se trata de estimaciones de equilibrio parcial realizadas de forma independiente, por lo que no toman en cuenta las interacciones entre distintos tratamientos, las repercusiones en el resto de la economía ni el cambio que se daría en el comportamiento de los contribuyentes.

a) Definición de los gastos fiscales

La elaboración de presupuestos de gastos fiscales es una práctica internacional que comenzó a finales de la década de 1960 y principios de la década de 1970. Mientras que en Alemania se elabora desde 1967 y en los Estados Unidos de América (EEUU) desde 1974, la práctica se generalizó entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a fines de la década de 1970 y principios de la década de 1980.³⁶

En México se elabora el Presupuesto de Gastos Fiscales desde 2002 por disposición legal. El concepto de gasto fiscal se ha definido como aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una renuncia recaudatoria. La definición de gastos fiscales incluye todas aquellas exenciones, diferimientos, reducciones, exenciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier impuesto, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía. La definición incorpora medidas como la aplicación de tasas y esquemas de deducción diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

De acuerdo con el documento “Tax Expenditures in OECD Countries” (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En EEUU los gastos fiscales son definidos en el “Congressional Budget and

³⁵ Presupuesto de Gastos Fiscales, op.cit. 30.

³⁶ OECD, *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, No. 19, OECD Publishing, Paris, 2010, disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264091320-en>. OCDE. *Choosing a Broad Base – Low*, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.

Impoundment Control Act” de 1974, como pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones fiscales que permiten exclusiones, exenciones o deducciones del ingreso o que se derivan de un crédito especial, una tasa preferencial o permiten el diferimiento de las obligaciones fiscales.³⁷

En cuanto a la metodología para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir la base gravable y la tasa que forman parte de la estructura “normal” de un impuesto. Una vez que éstas se precisan, los gastos fiscales se identifican como aquellos elementos que afectan la base gravable, la tasa o el impuesto determinado y que se alejan de su estructura previamente definida como “normal”.

En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone por aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros.³⁸

Existen tres enfoques generales utilizados a nivel internacional para definir la estructura “normal” o impuesto de referencia, que permita identificar los gastos fiscales:

- El primero es el enfoque conceptual, basado en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice.
- El segundo enfoque es el legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir el impuesto de referencia, identificando como gastos fiscales a las desviaciones que representan las disposiciones particulares con respecto a las generales.
- El tercer enfoque, que es el menos utilizado, es el del subsidio análogo, por medio del cual se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco impositivo que sean análogos a un subsidio directo.³⁹

³⁷ Citado por el Joint Economic Committee en el documento, *Tax Expenditures: A Review and Analysis*, 1999.

³⁸ En el documento “Tax Expenditures in OECD Countries” publicado por la OCDE (2010), se señala que en general la estructura normal de un impuesto incluye la tasa o tarifa, las normas contables, las deducciones, las facilidades administrativas, así como las disposiciones relacionadas con obligaciones fiscales internacionales, entre otras. Documentos sobre gastos fiscales publicados por el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la OCDE hacen referencia a esta definición de la estructura normal de un impuesto.

³⁹ Estos enfoques fueron identificados en el documento “Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes. An International Perspective”, Craig y Allan (2001). Los enfoques han sido posteriormente retomados como parte del análisis sobre el tema de gastos fiscales realizado por diversas instituciones, como el BID (2009), “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”, y la OCDE (2010), “Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation”.

En el caso de México, para la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales se utiliza el primero enfoque, el conceptual, ya que da lugar a una estructura “normal”, o base de referencia más amplia, que permite identificar un mayor número de gastos fiscales. En particular para el Presupuesto de Gastos Fiscales se utilizan las siguientes definiciones:

- **Impuesto sobre la Renta Empresarial:** la estructura “normal” es aquella que se aplica bajo los principios de renta mundial y de residencia. Es decir, obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros a acumular los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional. De acuerdo a su estructura “normal”, el ISRE grava las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades, autoriza la deducción de las inversiones con el método de línea recta y evita la doble tributación internacional.
- **Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas:** la estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza y los grava con una tarifa progresiva; utilizando un esquema cedular para los ingresos por actividades empresariales que fueron previamente gravados al nivel de la empresa.
- **Impuesto al Valor Agregado:** la estructura “normal” grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre la base más amplia posible y con una tasa uniforme, otorgando la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro (al ser un IVA base consumo) deben ser excluidos de este impuesto.

Una de las implicaciones de que los gastos fiscales se definan como desviaciones de la estructura “normal” de un impuesto es que su evolución no debe ser considerada como una medida del comportamiento de la recaudación, ya que es posible que modificaciones en el marco impositivo que afecten la estructura “normal” de un gravamen, y que incluso incrementen la recaudación, generen también un aumento de los gastos fiscales. Adicionalmente, las variaciones en la base gravable de un impuesto producidas por causas ajenas al marco impositivo (como pueden ser, por ejemplo, el crecimiento de un tipo de ingreso o de consumo sujetos a un tratamiento especial) afectan la magnitud de los gastos fiscales.⁴⁰

b) Diferencias entre el Presupuesto de Egresos y el Presupuesto de Gastos Fiscales

⁴⁰ Presupuesto de Gastos Fiscales, op.cit. 30.

Existen diferencias sustanciales entre el Presupuesto de Egresos y el Presupuesto de Gastos Fiscales. Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en un Presupuesto de Egresos convencional, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario deja de percibir por la auto-aplicación por parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de los diversos impuestos. En cambio, el Presupuesto de Egresos convencional, previo al establecimiento de la forma en que se distribuirán los recursos, requiere contar con los ingresos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto. En el Presupuesto de Gastos Fiscales se reportan las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias derivadas del marco tributario existente.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los tratamientos impositivos diferenciales establecidos en las leyes y decretos vigentes y no representa un programa para realizar gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Adicionalmente, por la naturaleza auto-aplicativa de la generalidad de las disposiciones tributarias, los gastos fiscales dependen de la realización de los actos o actividades que les dan origen, lo cual contrasta con el Presupuesto de Egresos convencional, en el cual se determina el monto que se destinará a la atención de un determinado programa, grupo o función.

Finalmente, el Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los efectos de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia impositiva que ya han sido legislados, por lo que su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna.⁴¹

c) Tipos de gastos fiscales

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se prevé al estímulo fiscal como una sección diferente a la de Impuesto sobre la Renta Empresarial, Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas e Impuesto al Valor Agregado. Inclusive como otra sección diferente se prevé a las Zonas Económicas Especiales. Aunque esta situación podría generar confusión, debe tenerse presente que en última instancia todos son gastos fiscales y la clasificación que se hace en el Presupuesto de Gastos Fiscales es una cuestión de esquema y orden de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la sección correspondiente al estímulo fiscal del Presupuesto de Gastos Fiscales, se le define a éste como una medida de carácter tributario por medio de la cual los contribuyentes o un grupo de éstos obtienen un beneficio, que busca promover o “estimular” una conducta o una actividad⁴². En ese apartado sección se presentan algunos estímulos fiscales que tienen su origen en la Ley de Ingresos, en

⁴¹ Ídem.

⁴² Ídem.

Decretos Presidenciales y en el Título VII “De los Estímulos Fiscales” de la LISR. Se señala que los estímulos fiscales pueden ser diseñados como deducciones o bien como créditos fiscales, y en ocasiones representar únicamente un diferimiento del impuesto. La mayoría de los estímulos fiscales que se reportan en esa sección del Presupuesto de Gastos Fiscales consisten en créditos.

Como se ha dicho, de acuerdo con la OCDE (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: a) deducciones, b) exenciones, c) tasas reducidas, d) diferimientos y e) créditos fiscales. Adicionalmente, existen regímenes sectoriales que implican una pérdida recaudatoria y facilidades administrativas que tienen el mismo efecto.

Las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el monto del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente. Los regímenes sectoriales pueden afectar todos los componentes de la estructura de un impuesto. Finalmente, las facilidades administrativas que se incluyen en este presupuesto se desvían de la estructura “normal” del impuesto, ya que constituyen excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base del impuesto.

En ocasiones algunos gastos fiscales pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, a los contribuyentes del sector primario o del sector de autotransporte se les otorgan facilidades administrativas que también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial, o incluso como una deducción.

De acuerdo con los objetivos del análisis que se pretende realizar, los gastos fiscales pueden clasificarse de acuerdo a distintos criterios y enfoques. Por ejemplo, los gastos fiscales se pueden clasificar con base en la forma de aplicación del trato diferencial, dependiendo de si son relativamente generales o si sólo aplican para un sector o grupo de contribuyentes. Un ejemplo de un gasto fiscal general es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA, que beneficia a todos los consumidores. Un gasto fiscal de aplicación particular es la reducción del ISR para los contribuyentes del sector primario. También se pueden clasificar los tratamientos diferenciales de acuerdo al proceso necesario para su obtención, ya que en algunos casos se requiere un proceso o trámite específico y en otros la aplicación es automática. Ejemplos de tratamientos diferenciales que requieren un trámite específico son los estímulos fiscales para el cine o las artes entre otros que se otorgan en el ISR, en tanto que un tratamiento diferencial que no requiere trámite alguno, es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA.

De este modo se puede advertir que un gasto fiscal es más parecido a un gasto directo, realizado a través de un Presupuesto de Egresos, entre más particular sea su aplicación y entre más procedimiento requiera su obtención.

En suma, el Presupuesto De Gastos Fiscales contiene una estimación de aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura normal de los impuestos, lo que da lugar a regímenes de excepción que implican una renuncia recaudatoria. Es decir, el gasto fiscal se refiere a los montos que deja de recaudar el Estado por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios, créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, todos ellos estímulos fiscales.

La naturaleza de los estímulos fiscales involucra la intervención gubernamental con el propósito de inducir el crecimiento y desarrollo económico. En consecuencia, su utilización ha traído una serie de debates sobre la eficiencia en la atracción de capital y sus beneficios sociales, así como de las distorsiones que pueden ocasionar en el mercado.⁴³

⁴³ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Serie de Zonas Económicas Especiales: “3. Beneficios e Incentivos Fiscales Generales”*, 30 de abril de 2018.

III. Estímulos fiscales en el contexto internacional:

Actualmente resulta impensable analizar un tema como los estímulos fiscales sin tomar en consideración el contexto internacional. Máxime cuando los temas fiscales ocupan actualmente un lugar prioritario en la agenda política internacional.

La cantidad y diversidad de estímulos fiscales a nivel internacional es en gran medida una manifestación de la competencia fiscal nociva entre países para atraer inversión. En este apartado de la investigación se abordarán los esfuerzos de organismos internacionales por combatir la competencia fiscal nociva entre países, así como la naturaleza jurídica de sus recomendaciones u observaciones. Asimismo se hará referencia al trabajo del G20 dirigido a estímulos en países de bajos ingresos y las acciones de la Unión Europea para lidiar con el *state aid* o estímulos fiscales que generan competencia desleal.

A. BEPS: competencia fiscal nociva entre países

La integración de las economías nacionales se ha intensificado y el sistema fiscal internacional, diseñado hace casi un siglo, se está renovando sustancialmente. Las normas actuales han revelado debilidades e inconsistencias que generan oportunidades para la erosión de base y el traslado de beneficios (“BEPS”).

Tras la crisis financiera global de 2008 se hizo necesario un cambio que recobrarla la confianza en la justicia del sistema fiscal y que, a su vez, generara ingresos al gravar efectivamente las actividades económicas donde se genera valor. Bajo esa motivación, en septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el Plan de acción BEPS, encomendado su desarrollo a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (“OCDE”).⁴⁴

Se consideró que la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre la renta empresarial estaba entre un 4% y un 10% de la recaudación global⁴⁵. Entre las causas se incluyeron las estrategias de planificación fiscal agresiva de empresas multinacionales pero también se consideraron los efectos de la competencia fiscal entre países para atraer inversiones mediante estímulos fiscales desleales y perniciosos. Dentro del Plan BEPS, consistente en quince acciones, la Acción 5 se enfocó en el combate a las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Tras dos años de trabajo, en noviembre de 2015 la OCDE entregó al G-20 los reportes finales con las medidas en respuesta a las quince acciones del proyecto BEPS. Este paquete se diseñó para ser implementado a través de cambios en las leyes y prácticas nacionales, así como a través de disposiciones de Tratados. Así,

⁴⁴ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting.

⁴⁵ OCDE (2015), *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OCDE, pg.5, www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

mediante la negociación de un Instrumento Multilateral (“IML”)⁴⁶, finalizado en 2016, se facilitó la implementación de las medidas relacionadas con Tratados. Sesenta y siete países firmaron el IML el 7 de junio de 2017 y hasta septiembre de 2018 se tiene un total de ochenta y tres países⁴⁷.

Consecuentemente los países de la OCDE y del G20 acordaron continuar trabajando juntos para garantizar una implementación coherente y coordinada de las recomendaciones de BEPS y para hacer que el proyecto sea más inclusivo con soluciones y un diálogo global que vaya más allá de los países de la OCDE y del G20. Como resultado, la OCDE estableció el *Inclusive Framework* (“IF”) sobre BEPS, que reúne a todos los países y jurisdicciones interesados y comprometidos en igualdad de condiciones en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; actualmente cuenta con más de cien miembros.

En noviembre de 2017, el *Inclusive Framework* para BEPS publicó un informe que presenta los resultados logrados por las jurisdicciones de todo el mundo en la implementación de uno de los estándares mínimos de BEPS, relacionado con la Acción 5, para contrarrestar las prácticas impositivas nocivas de manera más efectiva, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.⁴⁸

El *Forum on Harmful Tax Practices* (“FHTP”) es el organismo que tiene el mandato de supervisar y revisar las prácticas impositivas de las jurisdicciones de todo el mundo, centrándose en las características de los regímenes tributarios preferenciales.

Bajo la dirección del *Inclusive Framework*, el *Forum on Harmful Tax Practices* tiene la tarea de revisar el cumplimiento del estándar mínimo de la Acción 5 de BEPS. Para cumplir con esto hay dos aspectos: determinar si los regímenes tributarios preferenciales tienen características nocivas; y promover el intercambio de información obligatorio y espontáneo sobre estímulos fiscales especiales concedidos por resoluciones administrativas o *tax rulings*. Desde la publicación del reporte final de la Acción 5 de BEPS, el *Forum on Harmful Tax Practices* ha revisado 164 regímenes preferenciales⁴⁹. Se espera que las jurisdicciones que tienen regímenes que son considerados nocivos los deroguen o reformen sus regímenes de acuerdo con el estándar derivado de la Acción 5 del proyecto BEPS.

A continuación se abordarán los estándares mínimos logrados a través de la Acción 5 de BEPS y el consecuente trabajo del *Inclusive Framework* y el *Forum on Harmful Tax Practices*.

⁴⁶ Convenio Multilateral para Implementar las Medidas relacionadas con los Tratados Tributarios para prevenir la Erosión de la Base y la Transferencia de Utilidades, disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

⁴⁷ *Ibidem*, pg. 8.

⁴⁸ OECD, *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>

⁴⁹ *Idem*.

1. Estándares mínimos

En el reporte final relacionado con esta Acción 5 se sostuvo que, en una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias perniciosas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busque mantener las mejores prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones.⁵⁰ De ahí que la acción 5 del proyecto BEPS tuviera, como objetivo, combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia para establecer unas reglas de juego uniformes para los negocios y ofrecer a los gobiernos nuevas herramientas para asegurar la eficacia de sus políticas fiscales.

Las preocupaciones sobre prácticas tributarias perniciosas se centraron fundamentalmente en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios, incluyendo los *patent boxes*⁵¹, y en la falta de transparencia de ciertos *tax rulings*⁵². A través de un proceso de revisiones entre partes iguales, se abordaron estas prácticas tributarias perniciosas que presentan características nocivas, así como el compromiso por la transparencia a través de un intercambio espontáneo de aquella información contenida en los *tax rulings* que, de no ser compartida, sería susceptible de generar problemas de erosión de base y traslado de utilidades.

En el contexto de los regímenes de propiedad intelectual se alcanzó consenso en torno al denominado mecanismo del nexo, como estándar mínimo, para evaluar si existe una práctica fiscal nociva en un estímulo fiscal. Este mecanismo de nexo utiliza los gastos en el país como un indicador de actividad sustancial y garantiza que los contribuyentes que se beneficien de estos regímenes se encuentren involucrados en actividades de investigación y desarrollo e incurran en gastos para financiar dichas actividades. Este mismo principio puede aplicarse también a otro tipo de regímenes preferenciales, de manera que se entendería que dichos regímenes requieren actividades sustanciales cuando éstos concedan beneficios al contribuyente sólo en la medida en que éste desarrolle las actividades fundamentales para la generación de aquellos tipos de rentas que estén cubiertos por el régimen preferencial.

Por otra parte, en relación a la transparencia, se acordó un marco para el intercambio espontáneo de información relativa a aquellos *tax rulings* que, de no ser compartidos, serían susceptibles de suscitar problemas BEPS. De esta manera el *Inclusive Framework* y el *Forum on Harmful Tax Practices* evalúan, declaran y dan seguimiento a las prácticas fiscales nocivas a fin de que los países correspondientes

⁵⁰ OECD, op. cit. 48, *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*.

⁵¹ *Patent boxes* o *IP boxes* son regímenes especiales de intangibles, específicamente de patentes.

⁵² *Tax rulings* son resoluciones administrativas con beneficios fiscales para contribuyentes específicos.

deroguen o reformen sus regímenes de acuerdo con el estándar derivado de la Acción 5 de BEPS.

Los resultados del trabajo sobre la Acción 5 han tenido impactos tangibles⁵³. Por ejemplo, los regímenes preferenciales que ofrecen beneficios a los ingresos derivados de la propiedad intelectual están sujetos a un mismo estándar, cuyo requisito esencial es que la concesión de estímulos fiscales tenga sustento material, por lo que se desincentiva la competencia fiscal desleal entre países. La clave de este estándar mínimo es nivelar el campo de juego (*level playing field*) y, dada la mayor legitimación, se califica al estándar mínimo como un estándar verdaderamente global⁵⁴.

La intención de esta acción 5 de BEPS ha sido fomentar un entorno de competencia fiscal justa y reducir la influencia distorsionadora de los impuestos, mediante estímulos fiscales desleales, sobre la localización de los beneficios procedentes de actividades movibles internacionalmente, como lo son las financieras y de servicios.

2. Naturaleza jurídica de reportes de OCDE-IF

Los resultados de BEPS y el trabajo del *International Framework* son instrumentos legales de *soft law*. No son legalmente vinculantes, pero existe la expectativa de que serán implementados en consecuencia por los países que forman parte del consenso. El historial en materia de impuestos es bastante positivo. Se han acordado normas o estándares mínimos para abordar cuestiones en que ninguna acción de los países habría creado impactos adversos a la competitividad de otros países. Reconociendo la necesidad de nivelar el terreno de juego, los países de la OCDE, el G20 y el *International Framework* en general se han comprometido a una implementación consistente en la lucha contra prácticas fiscales nocivas. Además, los estándares existentes se han actualizado y se seguirán implementando aunque no todos los participantes de BEPS respalden las normas subyacentes, con la intención de lograr una dirección general de la política tributaria internacional. Se espera que, con el tiempo, el consenso internacional logre que estos estándares mínimos sean auténticamente globales.

En el caso de México el *soft law* tiene un carácter orientador reconocido. De conformidad con el artículo 1 de la Constitución, las autoridades no sólo deben observar la normativa internacional de carácter obligatorio y la jurisprudencia interamericana, sino que en virtud de las máximas de universalidad y progresividad que también contempla, debe admitirse el desarrollo de principios y prácticas del derecho internacional de carácter no vinculante previstos en instrumentos, declaraciones, proclamas, normas uniformes, directrices y recomendaciones aceptados por la mayoría de los Estados. Dichos principios son identificados por la doctrina como *soft law*, cuya traducción corresponde a ley suave, normas ligeras,

⁵³ OECD, op. cit. 48, *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*.

⁵⁴ Ídem

dúctiles o blandas y es empleado dado (i) el sentido de falta de eficacia obligatoria y (ii) en oposición al *hard law* o derecho duro o positivo.⁵⁵

Ahora bien, con independencia de la obligatoriedad que revistan, su contenido puede ser útil para que los Estados, en lo individual, guíen la práctica y mejoramiento de sus instituciones encargadas de vigilar, promover y garantizar el apego irrestricto a los derechos humanos. Sin que ello implique desconocer la observancia primigenia del orden jurídico nacional, ni el principio de subsidiariedad de las normas supranacionales, según el cual, la protección internacional de los derechos humanos es aplicable después de agotada la tutela interna y, sólo en su defecto, debe acudir a aquélla, pues más allá de que la Constitución Federal y los tratados no se relacionen en términos jerárquicos, la consulta de directrices no vinculantes sólo reporta efectos prácticos derivados de la experiencia acogida por órganos internacionales encargados de la promoción y protección de los derechos fundamentales.⁵⁶

B. Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20

A la par de la labor del proyecto BEPS y el *Inclusive Framework*, también es conveniente hacer referencia al Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20, creado en 2010 para aprovechar y agregar valor al trabajo del G20 con respecto al desarrollo. Posteriormente se adoptó un plan de acción que identificó diferentes pilares para garantizar el desarrollo sostenible en las economías emergentes y de bajos ingresos, relacionado con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Para lograr estos fines, este grupo de trabajo ha incursionado en temas fiscales, particularmente en lo relativo a los estímulos fiscales.

Por solicitud de este Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20, en septiembre de 2015, se presentó un reporte acerca de las opciones para el uso efectivo y eficiente de estímulos fiscales para la inversión en países de bajos ingresos, realizado por las áreas fiscales del Fondo Monetario Internacional, la OCDE, la Organización de las Naciones Unidas y el Banco Mundial.⁵⁷

⁵⁵ Tesis: XXVII.3o.6 CS, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 16, Marzo de 2015, Tomo III, pg. 2507, de rubro: "SOFT LAW". LOS CRITERIOS Y DIRECTRICES DESARROLLADOS POR ÓRGANOS INTERNACIONALES ENCARGADOS DE LA PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES SON ÚTILES PARA QUE LOS ESTADOS, EN LO INDIVIDUAL, GUÍEN LA PRÁCTICA Y MEJORAMIENTO DE SUS INSTITUCIONES ENCARGADAS DE VIGILAR, PROMOVER Y GARANTIZAR EL APEGO IRRESTRICTO A LOS DERECHOS HUMANOS"

⁵⁶ Tesis de jurisprudencia: P./J. 20/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, pg. 202, con rubro: "DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL".

⁵⁷ World Bank. 2015. Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment: a report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank, Platform for Collaboration on Tax. Washington, D.C.: World Bank Group, disponible en:

En este reporte se señaló que existe un amplio margen para un uso más eficaz y eficiente de los incentivos fiscales a la inversión en los países de bajos ingresos. Los incentivos fiscales en estos países suelen ser redundantes, es decir, la inversión pudo haberse realizado incluso sin ellos mientras que su costo fiscal puede ser alto. Esta situación reduce los ingresos fiscales y las oportunidades para un gasto público necesario en infraestructura, servicios públicos o apoyo social, haciendo necesario impuestos más altos sobre otras actividades.

El uso efectivo y eficiente de los incentivos fiscales requiere que éstos se diseñen cuidadosamente. Muchos países de bajos ingresos utilizan costosas exenciones fiscales para atraer inversiones, mientras que los créditos fiscales a la inversión y las deducciones aceleradas generan más inversión sin perder control para su evaluación de resultados. Los estímulos fiscales dirigidos a sectores que producen para mercados internos o industrias extractivas generalmente tienen poco impacto, mientras que aquellos orientados a sectores orientados a la exportación y al capital móvil parecen ser relativamente efectivos. Sin embargo los primeros deben atenuarse por consideraciones de competencia desleal de la Organización Mundial de Comercio y ambos tipos de estímulos pueden ser ejemplo de competencia fiscal nociva entre países⁵⁸.

La buena gobernanza de los estímulos fiscales es fundamental para su eficacia y eficiencia. En el reporte se recomendó que la transparencia es necesaria para facilitar la rendición de cuentas y reducir las oportunidades de BEPS y corrupción. Por lo tanto, los incentivos fiscales deberían estar sujetos a procesos legislativos, consolidados bajo la ley tributaria y sus costos fiscales revisados anualmente como parte de una revisión de gastos tributarios. Asimismo se señaló que el proceso de aprobación de los incentivos fiscales es conveniente consolidarlo bajo la autoridad del Ministro de Finanzas e implementarlo y monitorearlo por la administración tributaria. En la medida de lo posible, el otorgamiento de incentivos fiscales debe basarse en reglas y no en la discreción por motivaciones políticas.⁵⁹

Como se ha visto, la proliferación de estímulos fiscales es en gran medida una manifestación de la competencia fiscal internacional nociva, que la coordinación internacional puede ayudar a mitigar.

C. “State Aid” y competencia desleal con estímulos

Vale la pena mencionar que, adicionalmente al trabajo de la OCDE-BEPS y al Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20, los estímulos fiscales también son motivo de estudios de competencia desleal en el comercio.

<http://documents.worldbank.org/curated/en/794641468000901692/Options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment-a-report-to-the-G-20-development-working-group-by-the-IMF-OECD-UN-and-World-Bank>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ *Ibidem*.

Por una parte, la Organización Mundial del Comercio (OMC) se ocupa de las normas mundiales por las que se rige el comercio entre las naciones. Su principal función es velar por que el comercio se realice de la manera más fluida, previsible y libre posible. El Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio (“MIC”) se aplica únicamente a las medidas que afectan al comercio de mercancías. En él se reconoce que ciertas medidas en materia de inversiones pueden tener efectos de restricción y distorsión del comercio y se estipula que ningún país miembro aplicará ninguna medida que esté prohibida por las disposiciones de trato nacional o la eliminación general de restricciones cuantitativas. Entre éstas se encuentran los estímulos o subsidios fiscales.

Por otra parte se tiene el concepto de *State Aid* en la Unión Europea, relacionado con una subvención proporcionada por un gobierno. Según el derecho de competencia (antitrust) de la Unión Europea, cualquier medida que distorsione la competencia o el mercado libre, se clasifica por la Unión Europea como *State Aid* o ayuda estatal ilegal⁶⁰. Las medidas que entran dentro de la definición de ayuda estatal se consideran ilegales a menos que estén previstas en una exención o notificadas por la Comisión Europea.⁶¹

En 2016, tras una investigación de dos años, la Comisión Europea determinó que la República de Irlanda, a través del Irish Revenue Commission, había concedido estímulos fiscales mediante *tax rullings* a Apple Inc., que actuaban como una forma de *State Aid* o ayuda estatal ilegal en virtud de la legislación de competencia de la Unión Europea. Como consecuencia, se determinó que Apple Inc. debe pagar €13,000 millones de euros en impuestos (2004-2014) al gobierno irlandés.⁶² Irónicamente, el gabinete irlandés apeló la decisión ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y ésta se encuentra pendiente de resolverse. Situaciones similares han acontecido respecto de Bélgica, Reino de los Países Bajos y Luxemburgo, zona que en conjunto se denomina “Benelux”, donde también se consideró que se concedieron estímulos fiscales mediante *tax rullings* particulares para Amazon, McDonald's, Fiat y Starbucks.

⁶⁰ European Commission, *State Aid control overview*, 12 de septiembre de 2016, http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html

⁶¹ Artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁶² European Commission – Press Release, *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion*, 30 de Agosto de 2016, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm

IV. Análisis de sentencia y caso práctico

En el presente apartado se analiza la tesis de jurisprudencia relacionada con la aplicación o no de principios fiscales en el estudio de constitucionalidad de un estímulo fiscal consistente en un crédito de IVA para contribuyentes del RIF. Para ello, básicamente, se consideran los antecedentes del caso, los argumentos de constitucionalidad y las consideraciones del órgano jurisdiccional. Posteriormente se efectúa una crítica de la tesis para, bajo ese contexto, proceder al estudio de otro caso práctico consistente en la FIBRA-E y su estudio de constitucionalidad.

A. Tesis 1ª./J. 69/2017: estímulo fiscal para IVA en RIF

En la tesis que se estudia se determina que no resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad al estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción i, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014.

La tesis de jurisprudencia 1ª./J. 69/2017 que se analiza fue aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tras la reiteración de un mismo criterio en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, resueltas por unanimidad de cinco votos en sesiones del primero y el ocho de marzo de dos mil diecisiete, de conformidad con el artículo 223 de la Ley de Amparo. El contenido de su rubro y texto es el siguiente:

“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.”⁶³

Los asuntos que dieron lugar a la jurisprudencia por reiteración versaron sobre cinco amparos en revisión: 776/2015, 1028/2015, 1031/2015, 1096/2015 y 761/2015 del índice de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Aunque los cinco asuntos son esencialmente similares, se abordará en lo particular el quinto asunto donde se sostuvo de manera interrumpida el criterio que dio lugar a la jurisprudencia, es decir, se hará referencia a los hechos más relevantes relacionados con el amparo en revisión 761/2015.

1. Antecedentes del A.R. 761/2015:

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”, comúnmente denominado la Reforma Fiscal 2014.

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” (“Decreto”), el cual entró en vigor el primero de enero dos mil catorce.

“Nuempresas, S.A. de C.V.” promovió amparo indirecto en contra del primer acto de aplicación del acto reclamado en la declaración de pago provisional, entre otras contribuciones federales, del impuesto al valor agregado correspondiente al mes de enero de dos mil catorce. Se reclamó el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del

⁶³ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, página: 87.

Decreto, 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. La quejosa alegó que con la entrada en vigor del Decreto se tornó inconstitucional toda la mecánica de causación del impuesto al valor agregado, prevista esencialmente en los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Es atinado destacar el contenido del acto reclamado al Presidente:

“Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa:

Transitorio:

(...)

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

I. Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

(...)”⁶⁴

El Juez Cuarto de Distrito en el Estado de Quintana Roo conoció del asunto hasta su audiencia constitucional. Para la elaboración de sentencia se remitió el asunto al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, en cumplimiento a lo establecido en la circular CAR 3/CCNO/2014 de veinticuatro de abril de dos mil catorce, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal,

⁶⁴ “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado el veintiséis de diciembre de dos mil trece en el Diario Oficial de la Federación.

quien decretó el sobreseimiento al estimar actualizada la causal de improcedencia prevista en la fracción XIV del artículo 61 de la Ley de Amparo, en virtud de que la demanda de amparo fue extemporánea.

El catorce de noviembre de dos mil catorce la quejosa interpuso recurso de revisión en contra de la sentencia de sobreseimiento y fue turnado al Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito con el registro número 67/2015. El Presidente, en su carácter de autoridad responsable, interpuso recurso de revisión adhesiva.

En sesión celebrada el cuatro de junio de dos mil quince, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito revocó la sentencia de sobreseimiento recurrida, declaró infundado el recurso de revisión adhesiva y determinó carecer de competencia legal para conocer del asunto. El Tribunal Colegiado reservó jurisdicción a la Suprema Corte para el análisis del tema de constitucionalidad de leyes subsistente y ordenó remitir los autos para tal efecto.

El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que ésta asumía su competencia originaria, ordenó el registro del amparo en revisión con el número 761/2015 y lo turnó al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena en la Primera Sala para su estudio. El Presidente de la Primera Sala acordó el avocamiento del asunto y turnó el asunto para la elaboración del proyecto de sentencia.

Consecuentemente, por dictamen de treinta de marzo de dos mil dieciséis, se envió el asunto para su resolución a la Comisión 81 “Impuesto al Valor Agregado 2014 (Segunda)”, asignada al Ministro José Ramón Cossío Díaz, en virtud de la materia de constitucionalidad, de conformidad con lo acordado por el Tribunal Pleno en su sesión privada de ocho de febrero de dos mil dieciséis.

En sesión celebrada el ocho de marzo de dos mil diecisiete, la Primera Sala aprobó por unanimidad el proyecto presentado por Ministro Cossío y negó el amparo en contra del artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, así como de los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que regulan la mecánica de tributación de dicha contribución.

Visto lo anterior resulta necesario hacer referencia a los argumentos del quejoso para alegar la inconstitucionalidad del acto reclamado, así como a las consideraciones de la Primera Sala para reconocer la constitucionalidad de éste.

2. Conceptos de violación del quejoso:

La quejosa hizo valer dos conceptos de violación en contra del acto reclamado. El primero respecto de la violación a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria y el segundo sobre la violación a los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal.

a) Primero: principios de equidad y proporcionalidad tributaria

En su primer concepto de violación, la quejosa alegó que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación y, como consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son inconstitucionales porque transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Para ello señaló que, con la entrada en vigor del Decreto, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional toda vez que se 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 y no el consumo de una persona.

Manifestó que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto reclamado 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.

Además la quejosa sostuvo 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. De tal modo argumentó que se 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.

La quejosa destacó que se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado pues, encontrándose en el mismo supuesto de causación, no puede hacerse acreedora al beneficio establecido en el Decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio. Señala que se 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; se ven afectados los elementos esenciales de la contribución de referencia.

b) Segundo: principios de competitividad y desarrollo económico

En su segundo concepto de violación, la quejosa alegó que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal.

La quejosa arguyó que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, 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. Es decir, este argumento estaba encaminado a la competencia desleal generada por el estímulo fiscal. Si bien la afectación en la competitividad no es materia del texto de la tesis de jurisprudencia en análisis, sí se relaciona con el tópico jurídico elegido: estímulos fiscales, conforme a lo expuesto con antelación en esta investigación.

En la demanda de amparo se expuso que si 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, se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que no se encuentran ubicados dentro del régimen especial. Se permite que determinados contribuyentes se encuentren en condiciones de ofrecer bienes y productos a un menor costo que el resto de éstos, quienes en relación con los beneficiados, se colocan en una desventaja comercial y económica.

Finalmente la quejosa precisó que la eventual concesión de amparo no debería ser para el efecto de incluirla en el régimen de incorporación fiscal, sino para desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria consistente en el pago y esquema de tributación del impuesto al valor agregado, al encontrarse viciado a partir de la entrada en vigor del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado.⁶⁵

3. Consideraciones de la Primera Sala:

Básicamente la Primera Sala consideró que el estímulo fiscal previsto en el Decreto reclamado 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. En consecuencia se determinó que no 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.

⁶⁵ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sentencia de ocho de marzo de dos mil dieciocho dictada en el Amparo en Revisión 761/2015, pp. 10-15.

Consecuentemente, la Sala procedió al análisis de constitucionalidad del acto reclamado a partir del principio de igualdad tomando en cuenta los fines extra fiscales y la rectoría económica del Estado. Tras el estudio correspondiente, se estimaron infundados los dos conceptos de violación de la quejosa y se negó el amparo en contra del Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación, así como de los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“LIVA”).

Para arribar a esta conclusión, en primer término se precisaron los elementos esenciales del impuesto al valor agregado:

- Sujeto: las personas que en el territorio nacional realicen los actos o actividades que son objeto de la LIVA.
- Objeto: Lo constituyen las actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.
- Base: La constituye el valor que la misma LIVA señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava.
- Tasa: La tasa general aplicable será del 16% y existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A de la LIVA.
- Época de pago: Los contribuyentes del impuesto de referencia lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago, de conformidad con lo previsto en el artículo 5-D de la LIVA.

Señalados los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, la Sala destacó al traslado y el acreditamiento como dos factores indispensables en la determinación del impuesto y que inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución. Sin embargo, estimó que éstos no constituyen elementos esenciales del impuesto.

Cabe mencionar que, conforme a la LIVA, el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. En este contexto, el precepto dispone que se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley.

Por consiguiente el traslado del impuesto al valor agregado es el cobro o cargo en cuenta que el contribuyente hace a las personas antes mencionadas, no del impuesto en cita sino de un monto equivalente al mismo, en adición y por separado

del precio. Por ello se trata de una contribución indirecta, puesto que es el consumidor final el que soporta la carga económica del impuesto.

Por su parte, el acreditamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la LIVA, consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la LIVA la tasa que corresponda según sea el caso. Así se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

No obstante lo anterior, la Sala consideró que el traslado y el acreditamiento no constituyen elementos esenciales del IVA, aunque sí sean factores indispensables en la determinación del impuesto e incidan directamente en la mecánica de tributación.

En el caso que motivó la sentencia, el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto prevé que las personas físicas que optan por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendrán la posibilidad de aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

Igualmente en el precepto reclamado se destaca que la aplicación del estímulo fiscal está condicionada a que los contribuyentes del régimen de que se trata 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 que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

a) Los beneficios fiscales no se rigen por los principios de justicia fiscal

En este contexto consideró la Primera Sala que los beneficios fiscales no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino a la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Para sustentar lo anterior la Primera Sala se sustentó en la tesis de jurisprudencia P./J. 3/2016, aprobada por el Tribunal Pleno, de rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS

MEXICANOS”⁶⁶. Se hizo referencia a 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.

Sobre el caso en particular, destacó la Primera Sala 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. Esto porque, según su consideración, 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 se 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.

Se puntualizó en la ejecutoria que, aunque no hay obligación de trasladar el impuesto, no se trata de una exención porque no se exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar.

Por ello se consideró que, al no ser el acreditamiento y el traslado elementos esenciales de la contribución, no resultan aplicables los principios de justicia fiscal para analizar la constitucionalidad del estímulo fiscal.

b) El beneficio fiscal del Decreto reclamado no viola el principio de igualdad

No obstante que se consideró que no resultan aplicables los principios fiscales para el control constitucional del estímulo fiscal reclamado, la Primera Sala analizó la pretensión deducida del amparo desde la óptica más amplia del principio de igualdad, en lugar del de equidad tributaria. Esto a fin de analizar la delimitación de quienes pueden contar con el beneficio fiscal y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas. En este sentido se aplicó la tesis de jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”⁶⁷

⁶⁶ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 33, tomo I, agosto de 2016, página 9.

⁶⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, enero de 2007, página 231.

En este sentido se determinó que el beneficio fiscal del Decreto obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica. Por consiguiente se determinó que no se vulnera el principio de igualdad jurídica y no existe un trato diferenciado injustificado.

El estímulo fiscal del Decreto 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. El Decreto reclamado estableció, como considerando, lo siguiente:

“CONSIDERANDO

(...)

Que la simplificación administrativa en un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal, en sustitución del Régimen Intermedio de la Personas Físicas con Actividades Empresariales y del Régimen de Pequeños Contribuyentes, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

Que en el nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, 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 si bien los pequeños contribuyentes que tributan hasta el 31 de diciembre de 2013 en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, están obligados al pago del impuesto al valor agregado, cumplen con esta obligación a través del pago de la cuota integrada de todos los impuestos federales, la cual es estimada por las entidades federativas que tenían celebrado convenio de coordinación administrativa en materia fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Que dichos contribuyentes no están obligados como REPECOS a emitir facturas, ya que sólo están obligados a emitir notas de ventas por operaciones mayores a 100 pesos, en las cuales no trasladan en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado a que, en su caso, estuviera sujeta la operación;

Que en tal sentido, se considera necesario que por el ejercicio de 2014 se otorgue a los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de

Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna pro concepto de los impuestos mencionados, así como que cumplan con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores.”⁶⁸

La Sala refirió que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo son de carácter económico, por lo que su emisión 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.

Lo anterior se sustentó en las jurisprudencias P./J. 18/91 de rubro “CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES”⁶⁹ ; y 1a./J. 28/2007 de rubro “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”⁷⁰. Así se consideró que el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

La Sala reflexionó que, al establecer la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto, un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades. Esto porque se atiende precisamente al 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

⁶⁸ Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

⁶⁹ Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo VII, junio de 1991, página 52.

⁷⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, marzo de 2007, página 79.

insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general.

Además se tomó en consideración que el trato desigual se justifica porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado, así como en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica. El objetivo de la medida fue crear un punto de entrada a la formalidad, pues preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.

Sobre esto último 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. Para ello se tomaron en cuenta los Criterios Generales de Política Económica 2014, diseñados con el objeto de fijar los lineamientos y bases de acción para cumplir con los postulados y ejes del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, donde se estableció lo siguiente:

“(…) 4.3.6 Inducir la formalidad

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

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

Incorporación de nuevas empresas

La complejidad en el pago de impuestos resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas, para las cuales el costo administrativo de las disposiciones fiscales es proporcionalmente más elevado. Lo anterior explica en buena medida el que el grueso de la informalidad se ubique en las empresas de menor tamaño. Información del INEGI indica que uno de cada tres trabajadores informales laboran en empresas con un solo trabajador, y uno de cada dos en empresas con entre dos y cinco trabajadores.

Por otra parte, información del INEGI indica que las empresas con menos de 10 empleados concentran alrededor de 60 por ciento del empleo total de la economía. Por tanto, la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía.

La Reforma Social y Hacendaria propone la creación de un Régimen de Incorporación, que sustituirá a los Regímenes Intermedios y de REPECOS, para que las empresas accedan a la formalidad. El Régimen propuesto está diseñado para que participen en él, las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. Por tanto, la participación será exclusiva a las personas físicas con ingresos de hasta 1 millón de pesos por año.

El Régimen de Incorporación preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.

Para el caso del ISR, el descuento será de 100 por ciento durante el año de ingreso al régimen y se reducirá gradualmente a lo largo de los siguientes 5 años, hasta desaparecer una vez que los contribuyentes pasen a tributar en el régimen general al séptimo año.

Para crear incentivos a la participación, los contribuyentes registrados en el Régimen tendrán acceso a los servicios de seguridad social. Al igual que en el caso de los impuestos, recibirán descuentos en el pago de las cuotas de seguridad social, los cuales decrecerán con el paso de los años desde su ingreso al régimen.

Asimismo, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias será facilitado por herramientas electrónicas, que además les auxiliarán en la administración de su contabilidad.

Con la creación del Régimen de Incorporación se crea un punto de entrada a la formalidad, en sus dimensiones tributarias y de seguridad social. Ello permitirá combatir la informalidad, promoviendo un crecimiento más acelerado de la productividad. Adicionalmente, el Régimen de Incorporación permitirá a la autoridad fiscal completar la cadena de información fiscal, al contar con registros sobre las operaciones de los participantes con sus proveedores y clientes. De esta manera, se cierra una importante avenida para la evasión fiscal (...)⁷¹

⁷¹ SHCP, *Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al Ejercicio Fiscal de*

Al respecto indicó la Sala que sus consideraciones son consistentes con la postura que el Pleno asumió en la jurisprudencia P./J. 112/2004, de rubro: “VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES)”⁷². Se precisó que, aunque en aquél caso se trata del estudio del diverso artículo 2-C de la LIVA vigente en dos mil cuatro, lo cierto es que el tema de inconstitucionalidad planteado es sustancialmente idéntico.

c) No se violan los principios de competitividad y desarrollo económico

En cuanto al segundo concepto de violación, la Primera Sala determinó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa el estímulo fiscal responden a fines extrafiscales. Esto conforme a la exposición de motivos que dio origen al régimen de incorporación fiscal del impuesto sobre la renta, consistente en estimular a las personas físicas para que se incorporen en la formalidad, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado.

Se destacó que la libertad de configuración para legislar en materia fiscal, debe entenderse en el sentido de que concede espacio para diversas políticas tributarias, lo cual es así, porque no se encuentran previamente establecidas en el texto constitucional, las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales.

A partir de una interpretación sistemática de los artículos 25 , 26 y 28 de la Constitución Federal advirtió la Sala que el Estado Mexicano está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, que una de las tareas en la regulación económica que ejerce el legislador es diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional.

B. Análisis de sentencia A.R. 761/2015

Ahora bien, la determinación de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lo general, se considera adecuada porque, según lo que se ha expuesto en esta investigación, se estima que el estímulo fiscal relacionado con el régimen de incorporación fiscal es constitucional. Sin embargo, con una visión

2018, disponible en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2017.pdf, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.

⁷² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XX, noviembre de 2004, página 16.

crítica, es posible destacar ciertas cuestiones formales y técnicas acerca de la instrumentación del estímulo fiscal que no fueron las óptimas y que, pese a ello, no fueron consideradas en la sentencia analizada.

1. Aplicación de principios de justicia fiscal

Vale la pena reflexionar cuando la Sala destaca que el estímulo fiscal no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales, ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución. La Sala precisa que, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, 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 primer término es necesario tener en cuenta que, según jurisprudencia del Tribunal Pleno, obligatoria para la Primera Sala en la sentencia en análisis, el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado si bien no conforma la base del tributo, sí trasciende sustancialmente a su pago, por lo que a las normales correspondientes les son aplicables los principios tributarios de justicia fiscal.

La jurisprudencia: P./J. 105/2006 establece que la base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente. Así, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de la base como elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.⁷³

En este sentido resulta cuestionable la consideración de la Primera Sala, en cuanto a la no aplicación de los principios de justicia tributaria porque se trata de un estímulo fiscal, relacionado con acreditamiento y traslado, que no constituyen un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto. Pareciera que la reflexión de la Primera Sala es que, tratándose de un estímulo fiscal en forma de crédito y acreditamiento, no son aplicables los principios de justicia fiscal y que, en cambio, si fuera una exención, entonces sí serían aplicables éstos al incidir en un elemento esencial de la contribución.

Ciertamente la tesis de jurisprudencia P./J. 105/2006, aprobada por el Pleno, no se refiere al caso específico de los estímulos fiscales sino al impuesto al valor agregado

⁷³ Tesis de jurisprudencia: P./J. 105/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, pg. 9, de rubro: "VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL".

y su sistema de acreditamiento. No obstante ello, hubiera sido atinado que la Primera Sala hiciera mayor precisión dentro de sus consideraciones, donde señalara por qué no era aplicable la jurisprudencia al tratarse de estímulos fiscales; y por qué, para el caso de estímulos, el acreditamiento no adquiere tanta relevancia en la mecánica del impuesto pero para el estudio de su constitucionalidad sí. Es decir, es posible reclamar la violación de principios fiscales del sistema de acreditamiento de IVA pero no así reclamarlo cuando se trata de un estímulo fiscal. La sentencia no hace mayor reflexión al respecto.

2. Principios de legalidad tributaria

Por otra parte, en segundo término, la Sala señala en la ejecutoria que la implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado y es constitucional. Esto en la medida en que el estímulo constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, soportada por el Estado, por razones de política económica cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal. Y tal justificación se encuentra en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.

Así cabe notar que la motivación se encuentra en la LISR, que es una ley diversa a aquélla donde se aplica el estímulo. La motivación y el estímulo como tal se encuentran en un Decreto presidencial y no en la LIVA, por lo que resulta atinada analizar sobre el cumplimiento o no del principio de legalidad tributaria.

a) Motivación en LIVA y no en LISR

Al respecto es necesario notar que, tratándose de un estudio constitucional de un Decreto Presidencial relacionado con el impuesto al valor agregado, la Sala considera válida la justificación en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Claramente la quejosa del amparo manifestó en su concepto de violación y agravio que el objetivo y justificación señalados en el decreto presidencial se refieren a renta y no a consumo.

La quejosa sostuvo que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el 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. De tal modo argumentó que se 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.

Al respecto la Primera Sala se limitó a señalar que el estímulo fiscal se encuentra soportado por razones válidas de política económica cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador para la rectoría económica del

desarrollo nacional, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo es importante notar que el acto reclamado, donde se prevé el estímulo fiscal, se trata de un decreto presidencial y no así de una ley del Congreso. Por ello resultaba necesaria mayor precisión en la sentencia analizada sobre la aplicación o no de la rectoría del desarrollo y la mencionada libertad de configuración del legislador para el caso de un decreto presidencial y no de una ley.

Aunque se trata de un formalismo, en atención al principio de legalidad, lo óptimo técnicamente para la instrumentación del estímulo hubiera sido en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, exponiendo la justificación de los fines extra fiscales correspondiente; y no así en un Decreto Presidencial que alude a razones del impuesto sobre la renta y no a razones relacionados con el objeto del gravamen: el consumo. Al respecto la Primera Sala dispensó este formalismo de legalidad y se adentró a las razones sustantivas del estímulo fiscal. Así determinó que el beneficio fiscal obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

b) El diseño del estímulo de IVA en RIF es distinto del de REPECO

Consecuentemente, indicó la Sala que sus consideraciones son consistentes con la postura que el Pleno asumió en la jurisprudencia P./J. 112/2004, de rubro: “VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES)”⁷⁴. La Sala precisó que, aunque se trata del artículo 2-C de la LIVA vigente en dos mil cuatro, el tema de inconstitucionalidad planteado es sustancialmente idéntico.

En este sentido es necesario manifestar que la tesis de la Primera Sala no es precisamente consistente con la postura adoptada por el Pleno. Primeramente debe tenerse presente que aquélla versa sobre el artículo 2o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil cuatro, en relación con un régimen y un procedimiento especial para que los pequeños contribuyentes (“REPECO”) paguen el impuesto respectivo, diferente al de los contribuyentes del régimen general. Por su parte, en la sentencia analizada la Sala estudia un estímulo fiscal similar pero establecido vía Decreto Presidencial y no en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, en aquél caso, la resolución del Pleno sí consideró que el estímulo fiscal incidía en los elementos esenciales de la contribución y, por ende, entro al estudio del principio de equidad tributaria. En cambio, la Primera Sala consideró que, tratándose de un acreditamiento, el estímulo no incidía en los elementos esenciales,

⁷⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XX, noviembre de 2004, página 16.

por lo que no eran aplicables los principios de justicia tributaria, incluyendo el de equidad.

De tal modo, mientras en el caso del Tribunal Pleno se estudió el principio de equidad tributaria, en el caso de la Primera Sala se estudió el principio de igualdad. Sobre el análisis sustantivo de equidad e igualdad, ciertamente, sí hay similitud y sus determinaciones son consistentes pero, tratándose del principio de legalidad, el caso del régimen de pequeños contribuyentes no es idéntico al estímulo por decreto presidencial para el régimen de incorporación fiscal.

El Pleno señaló que, el régimen de pequeños contribuyentes, no viola el principio de equidad dado que tales contribuyentes no se ubican en un plano de igualdad. En efecto, aunque ambos son sujetos del mismo impuesto, poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus diversas capacidades administrativas y operativas, lo que ha sido considerado por el legislador.

La Primera Sala sostuvo que el estímulo fiscal 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. Así se consideró que el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

En este sentido, en ambos casos, la determinación fue que resulta válido el trato desigual pues la distinción toma en cuenta la naturaleza de las actividades del contribuyente, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones para determinar que su capacidad administrativa y contributiva es insuficiente para responder a las exigencias previstas en el régimen general.

Sin embargo, mientras que en el caso de REPECO el estímulo fiscal y la exposición de motivos se encuentran en la propia LIVA, en el caso de RIF el estímulo para IVA no se encuentra en la ley sino en un Decreto. De tal modo se renuncia a la recaudación del IVA no mediante ley sino mediante un Decreto. Por ello, tratándose del principio de legalidad, las situaciones no son idénticas entre el REPECO y el RIF.

Si bien no se dice que la situación descrita necesariamente implique que el estímulo fiscal vía Decreto sea violatorio del principio de legalidad tributaria, lo cierto es que tal situación sí debe ser distinguida y analizada. En el caso de la sentencia analizada no fue así y, al respecto, debe considerarse que facultad de Ejecutivo para renunciar a la recaudación de impuestos fijados por ley no puede considerarse irrestricta y merece un estudio de constitucionalidad particular.

3. Terminología del estímulo fiscal

Finalmente, cabe referirse a la utilización indistinta de diferentes términos para un mismo concepto en la sentencia analizada. Por ejemplo: estímulo fiscal, gasto fiscal y condonación. La Sala en su sentencia se sustenta medularmente en la jurisprudencia: P./J. 3/2016, aprobada por el Pleno, con el rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”

En la sentencia analizada se hace referencia a que el Pleno se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. Por consiguiente, indicó el Pleno, este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente⁷⁵.

Atento a lo anterior se aprecia que la Primera Sala se refiere indistintamente a los términos: gasto fiscal, estímulo fiscal y condonación, lo cual puede resultar confuso. La Sala aplica la jurisprudencia en alusión referente a la condonación para aplicarla al estudio de un estímulo fiscal. Al respecto hubiese resultado ideal que, dentro de las consideraciones, se aclarara esta situación y se diera mayor razón para aplicar la misma regla de la condonación a los estímulos.

La Sala estudia un estímulo fiscal y hace mención a la regla consistente en que a aquéllos no les son aplicables los principios tributarios si no inciden en los elementos esenciales de la contribución. Sin embargo, para ello, aplica la jurisprudencia del Pleno que se refiere a las condonaciones y, luego en sus consideraciones, se refiere a los denominados “gastos fiscales”. Sin embargo la Sala en ningún momento precisa por qué utiliza indistintamente estos términos, generando confusión en si se trata o no de un mismo concepto.

Como se ha expuesto a lo largo de esta investigación, sí se advierte cierta inconsistencia en cuanto al concepto de estímulo fiscal al emplearse, en ocasiones indistintamente, como beneficio, condonación, deducción, exención, gasto fiscal,

⁷⁵ Tesis: P./J. 3/2016, op. cit. 18, con rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”.

subsidio o subvención. Pero, como ha sugerido el Pleno, puede equipararse o sustituirse cualquiera de los términos por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.⁷⁶

4. Reflexiones finales

En este sentido la regla sustancial de los estímulos fiscales, equiparados a subsidios públicos, es que éstos no corresponden al ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal siempre que no incidan en los elementos esenciales de la contribución⁷⁷. Esto porque, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa.⁷⁸

Es necesario hacer énfasis en que la rectoría del desarrollo nacional se encuentra sujeta a que el fin sea objetivo y no arbitrario, ni caprichoso. En el caso en análisis hubiera sido interesante ver un mayor estudio sobre la medida en que el estímulo fiscal del crédito al IVA de los contribuyentes del RIF resulta objetivo y no afecta la competitividad por generar competencia desleal. El “soft law” muestra una tendencia hacia el establecimiento de estándares sobre los incentivos considerados desleales para atraer inversión, por lo que un mayor control constitucional al respecto resultaría deseable en lugar de dejar a la prudencia del marco de libertad de configuración del legislador; más aún cuando no se trata del legislador sino del Ejecutivo Federal, quien establece el incentivo fiscal.

Derivado de todo lo anterior se coincide con la tesis por reiteración, así como con la sentencia analizada, en cuanto a la constitucionalidad del estímulo fiscal relacionado con el régimen de incorporación fiscal y el impuesto al valor agregado. Sin embargo, como se ha comentado, se encuentran puntos que pudieron robustecerse dentro de las consideraciones de la Sala para que, desde una visión crítica, hubiera mayor consistencia y solidez en la determinación.

Por último cabe agregar que la tesis de jurisprudencia 1ª./J. 69/2017, en estudio, aprobada por la Primera Sala con 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” resulta consistente con la posterior tesis de

⁷⁶ Tesis: P./J. 3/2016, op. cit. 18.

⁷⁷ Tesis de jurisprudencia: 2a./J. 26/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Marzo de 2010, pg. 1032, de rubro: “ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”.

⁷⁸ Ídem.

jurisprudencia: 2a./J. 21/2018, aprobada por la Segunda Sala con el rubro y texto siguiente:

“ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2016. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. El beneficio fiscal establecido en la norma citada se otorga a los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos destinados exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico, consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de este combustible, en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la adquisición del diésel, por el número de litros adquiridos. Finalmente, el acreditamiento debe efectuarse contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, incluso en los pagos provisionales del mes en que se adquiera el diésel. De lo anterior se advierte que el estímulo fiscal citado no tiene relevancia impositiva pues es ajeno a los elementos esenciales del impuesto especial sobre producción y servicios -objeto, base, tasa o tarifa y época de pago- y, por tanto, ninguna trascendencia tiene en la capacidad contributiva ni en la determinación y monto del gravamen que debe pagarse, pues además es ajeno a la mecánica del tributo y, por tanto, el examen de su regularidad constitucional no puede efectuarse a la luz de los principios de justicia tributaria.”⁷⁹

Así se advierte que tanto la Primera como la Segunda Sala consideran que el análisis de la constitucionalidad de un estímulo fiscal no puede llevarse conforme a los principios de justicia tributaria si éste no incide en los elementos esenciales del tributo. Además ambas coinciden en que un estímulo fiscal mediante acreditamiento no tiene relevancia impositiva porque resulta ajeno a los elementos esenciales del impuesto.

C. Caso práctico de estímulo fiscal: Fibra-E

1. Breve descripción del estímulo

El 29 de septiembre de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la cuarta resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio

⁷⁹ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 52, Marzo de 2018, Tomo II, pg. 1147.

fiscal de 2015 (“RMF”), donde se incluyeron las reglas fiscales aplicables a los Fideicomisos de Inversión en Energía e Infraestructura (“FIBRA-E”), que emitirán certificados bursátiles de inversión en energía e infraestructura (“CBFEs”) en los mercados de valores reconocidos, registrados en el Registro Nacional de Valores y listados en las Bolsas de Valores de conformidad con la Ley del Mercado de Valores y la Circular Única de Emisoras.

Se trata de un estímulo fiscal cuya intención es incentivar que los recursos captados del gran público inversionista puedan utilizarse en la implementación y generación de nuevos proyectos en materia energética y de infraestructura. Se trata de un novedoso vehículo de inversión en México que combina el estímulo fiscal de la transparencia y el diferimiento del ISR en la aportación de acciones a un fideicomiso, con la liquidez de certificados bursátiles que cotizan en mercados reconocidos. Su antecedente es el vehículo norteamericano *Master Limited Partnership* (“MLP”), así como el Real Estate Investment Trust (“REIT”) lo es para el fideicomiso público de inversión y bienes raíces (“FIBRA”).

Este vehículo de inversión toma como andamiaje legal las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que regulan los Fideicomisos de Inversión en Bienes Raíces (FIBRAS Inmobiliarios). Sin embargo, su regulación se encuentra en las reglas 3.21.3.2 y 3.21.3.3 de la RMF, emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria conforme al artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación.

Así se prevé que las resoluciones que se emitan conforme a este precepto y que se refieran a los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales. Sin embargo, la cuestión es determinar ¿hasta qué punto estas resoluciones de la autoridad fiscal pueden establecer estímulos fiscales si no pueden generar obligaciones cuando se refieran a los elementos esenciales de las contribuciones?

2. Aplicación de principios de justicia fiscal

El tratamiento del estímulo fiscal de la FIBRA-E se sustenta pero no es análogo al correspondiente a los FIBRAS Inmobiliarias de donde se basa su regulación. Por ejemplo:

- **Objetivo:** a diferencia de los FIBRAS Inmobiliarios, la FIBRA-E no puede invertir en la adquisición de bienes inmuebles que generen ingresos por el otorgamiento de su uso y goce, sino que invertirá en acciones emitidas por personas morales residentes en México denominadas “Sociedades Promovidas”, las cuales deben tener como actividad exclusiva alguna actividad elegible desarrollada en el sector de energía o infraestructura.
- **Fundamento:** las disposiciones que regulan el funcionamiento de la FIBRA-E se encuentran contenidas en las reglas 3.21.3.2 y 3.21.3.3 de la RMF y se

remiten parcialmente a lo establecido por los artículos 187 y 188 de la LISR, que regulan a la FIBRA.

- **Requisitos:** conforme a lo previsto en los artículos 187 y 188 de la LISR, así como las reglas 3.21.3.2 y 3.22.3.3 de la RMF, existen diversos requisitos que deberán cumplirse para se pueda aplicar el tratamiento fiscal correspondiente a los FIBRA-E. En específico se establecen requisitos particulares tanto para las Sociedades Promovidas en las que invertirán los fideicomisos, como para el FIBRA-E de manera particular.
- **Efectos fiscales para los aportantes o vendedores:** contrario a lo que ocurre en el caso de los aportantes de activos a un FIBRA Inmobiliaria, la aportación o venta de las acciones emitidas por las Sociedades Promovidas a favor del FIBRA-E se considerará como enajenación por lo que no se podrá diferir la acumulación de la ganancia que derive de dicha aportación o venta, con independencia de que la contraprestación pactada se liquide mediante la entrega de CBF E emitidos por el FIBRA-E. Las personas morales que aportan o vendan al FIBRA-E las acciones de su propiedad emitidas por las Sociedades Promovidas deberán aplicar el procedimiento particular establecido en la RMF para calcular la ganancia o pérdida derivada de dicha operación. Esto implica determinar la ganancia o pérdida deducible considerando que en lugar de haber enajenado las acciones emitidas por las Sociedades Promovidas, los aportantes o vendedores enajenaron terrenos, activos fijos o gastos diferidos de su propiedad. Por consiguiente, mediante las disposiciones de referencia, las Sociedades Promovidas reciben el tratamiento de un fideicomiso empresarial y se consideran transparentes para efectos fiscales, por lo que no generan impuesto al nivel individual.
- **Efectos fiscales en la FIBRA-E:** se considera como una entidad transparente para fines fiscales, lo cual elimina un nivel de tributación y conlleva un estímulo a las actividades del sector energético. Conforme a lo previsto en la fracción I del artículo 188 de la LISR, la FIBRA-E debe determinar un resultado fiscal y distribuirlo de manera anual a sus inversionistas en una proporción de 95%. Para la determinación de su resultado fiscal, la FIBRA-E deberá considerar como ingreso acumulable, la parte del resultado fiscal del ejercicio fiscal que les corresponda de la Sociedad Promovida, de acuerdo con su tenencia accionaria promedio en dicho ejercicio fiscal. Igualmente deberá considerar la deducción del gasto diferido que resulte de la adquisición de los activos relacionados con las actividades exclusivas; las deducciones estrictamente indispensables en términos del impuesto sobre la renta, o bien acumular la ganancia diferida a razón de 15% anual; y el resultado fiscal por la venta de acciones.

Al ser aplicables las reglas de la FIBRA, es obligación del FIBRA-E retener a los tenedores de los certificados el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les distribuya, aplicando la tasa de 30% sobre el monto distribuido,

salvo que los tenedores se encuentren exentos del pago de dicho impuesto. Y consecuentemente la FIBRA-E no está obligada a los pagos provisionales en términos del artículo 188, fracción III, de la LISR.

Vista la regulación medular de la FIBRA-E es posible advertir claramente que, aunque se remite a los artículos 187 y 188 de la LISR, las reglas 3.21.3.2 y 3.21.3.3 de la RMF inciden en los elementos esenciales del impuesto sobre la renta al prever ajustes no previstos en ley. Tan sólo la transparencia establecida para las Sociedades Promovidas, así como para la FIBRA-E, tienen una repercusión directa en los sujetos, objeto y base del impuesto sobre la renta. Sin embargo, esto no se encuentra previsto en ley, ni decreto presidencial, sino en regla de carácter general de la autoridad fiscal.

Por ejemplo, las personas morales que aportan al FIBRA-E las acciones de su propiedad emitidas por Sociedades Promovidas aplican el procedimiento especial, previstos en las reglas de la RMF, para determinar la ganancia o pérdida derivada de dicha operación. Mediante una ficción legal, estas reglas prevén que, en lugar de haber enajenado las acciones emitidas por las Sociedades Promovidas, los aportantes enajenaron terrenos y activos fijos de su propiedad. Estas cuestiones incidente en los sujetos, objeto y base del impuesto sobre la renta.

Asimismo, tratándose del fideicomiso (FIBRA-E), las reglas establecen que se trata de una entidad transparente para fines fiscales, lo cual elimina un nivel de tributación y conlleva que los efectos fiscales de las actividades de las Sociedades Promovidas sean reconocidos por los tenedores de certificados bursátiles de inversión en energía e infraestructura ("CBFEs"). La RMF establece reglas particulares para la determinación del resultado fiscal de la FIBRA-E, debiendo reconocer como ingreso acumulable la parte del resultado fiscal que corresponda de la Sociedad Promovida; y como deducción autorizada el gasto diferido que resulte de la adquisición de los activos relacionados con las actividades exclusivas, por ejemplo. De tal modo las reglas inciden directamente en los sujetos, objeto y base del impuesto sobre la renta.

Como se ha visto, la regla de control constitucional es que los estímulos fiscales no corresponden al ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal siempre y cuando no incidan en los elementos esenciales de la contribución⁸⁰. Contrario a lo que acontece en el caso principal de estudio, relacionado con el IVA y el RIF, aquí la regulación de la FIBRA-E sí incide en los elementos esenciales de la contribución y, en consecuencia, sí resultan aplicables los principios de justicia fiscal.

En este caso el estímulo fiscal sí tiene relevancia impositiva pues no es ajeno a los elementos esenciales del impuesto sobre la renta -objeto, base, tasa o tarifa y época

⁸⁰ Tesis de jurisprudencia: 2a./J. 26/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Marzo de 2010, pg. 1032, de rubro: "ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN".

de pago- y, por tanto, trasciende en la capacidad contributiva y determinación del gravamen que debe pagarse. Ahora bien, si bien no es motivo de esta investigación el cumplimiento de los principios de equidad y proporcionalidad, sí se abordará lo relativo al principio de reserva de ley o legalidad toda vez que se relaciona con la instrumentación de los estímulos fiscales.

3. Principio de legalidad tributaria

Como se ha visto, la regulación del estímulo fiscal FIBRA-E se encuentra en las reglas 3.21.3.2 y 3.21.3.3 de la RMF, emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria conforme al artículo 33, fracción I, inciso g), del Código, que señala lo siguiente:

“Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

(...)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.”

De considerarse válido que las autoridades fiscales pudieran, a su discreción, otorgar estímulos fiscales la política fiscal corre el riesgo de perder objetividad y tornarse arbitraria y caprichosa. Esto resulta aplicable tanto para resoluciones de carácter general como de carácter particular. Por ejemplo, en este último caso tratándose del caso de resoluciones de condonación y cancelación de créditos fiscales previstas, respectivamente, en los artículos 21, 74, 146-A y 146-B del Código Fiscal de la Federación.

Además debe notarse que; en su caso, es el Ejecutivo Federal y no el Jefe del Servicio de Administración Tributaria quien puede establecer estímulos fiscales de conformidad con el artículo 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. El estímulo fiscal FIBRA-E no se prevé ni en ley, ni en Decreto presidencial, sino en Resolución Miscelánea Fiscal emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente, en cuanto al contexto internacional y el “soft law”, debe considerarse la tendencia hacia la fijación de estándares para la concesión de estímulos fiscales a fin de evitar prácticas desleales en la competencia fiscal entre países para atraer inversión. Igualmente debe tomarse en consideración la posibilidad de considerar

que el estímulo fiscal constituye un subsidio indebido que afecta la competitividad en un mercado.

Aunque ahora no existe un mecanismo legal vinculante para México, el debido cumplimiento de los controles constitucionales y reglas fiscales y presupuestales resulta suficiente para evitar el uso arbitrario de los estímulos fiscales. En el caso de la FIBRA-E aunque las razones para estimular la inversión en energía e infraestructura parecen válidas y objetivas, lo cierto es que la instrumentación no fue óptima, ni adecuada, al no cumplir con el principio de legalidad, ni estar identificada como un gasto fiscal en el presupuesto de gastos fiscales. Además, al incidir en los elementos esenciales de la contribución, el estímulo fiscal se encuentra sujeto al cumplimiento de los principios fiscales de equidad y proporcionalidad. El alcance de esta investigación no es evaluar el cumplimiento o no de los principios de equidad y proporcionalidad, pero indudablemente se trata de un tema interesante para una investigación subsecuente.

4. Gasto fiscal

Por otra parte debe notarse que la FIBRA-E constituye un estímulo fiscal como instrumento de la política financiera y económica vinculada estrechamente con la reforma energética.⁸¹ De esta manera el Estado, como rector en el desarrollo nacional, pretende alentar, impulsar e incentivar que los recursos captados del gran público inversionista puedan utilizarse en la implementación y generación de nuevos proyectos en materia energética y de infraestructura. Sin embargo esta finalidad debe ser objetiva y no arbitraria, ni caprichosa.⁸²

No hay duda de que el beneficio fiscal de la FIBRA-E constituye un gasto fiscal porque es un tratamiento especial que se desvía de la estructura “normal” del impuesto sobre la renta⁸³. Pese a ello, el estímulo fiscal en alusión no aparece reportado en el Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, ni anteriores, por lo que no es posible identificar, cuantificar o medir el impacto del beneficio fiscal sobre los ingresos tributarios. Debe tenerse presente que la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario.

De tal modo, no hay modo de medir o evaluar que la finalidad del estímulo fiscal de la FIBRA-E sea objetiva y no arbitraria, ni caprichosa. Si bien esta situación puede no ser reclamable en juicio constitucional, lo cierto es que resulta necesaria para advertir que la concesión de beneficios fiscales efectivamente esté orientada al logro de cierta política económica. Además debe considerarse que, como no fue creado por ley o decreto presidencial, el estímulo tampoco cuenta con una exposición de motivos.

⁸¹ Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en Materia de Energía, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veinte de diciembre de dos mil trece.

⁸² Ídem.

⁸³ Presupuesto de Gastos Fiscales, op.cit. 30.

V. Conclusiones

II. Principios y reglas para los estímulos fiscales:

- Las referencias a los estímulos fiscales en nuestro marco normativo son escasas e inconsistentes en algunos casos. El concepto de estímulo fiscal en ocasiones se emplea, indistintamente, como beneficio, condonación, deducción, exención, gasto fiscal, subsidio o subvención. Como ha sugerido el Pleno, podría equipararse o sustituirse cualquiera de los términos por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.

II.A. Potestad tributaria y principios fiscales:

- El Estado, a través del Poder Legislativo, es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como potestad tributaria. De ninguna manera se trata de una facultad absoluta o ilimitada, que pueda ejercerse manera arbitraria y caprichosa. El establecimiento de contribuciones debe realizarse dentro de ciertos límites que se configuran como auténticos principios fiscales. Se trata también de derechos constitucionales a favor de los contribuyentes: reserva de ley, destino al gasto público, equidad y proporcionalidad.

II.B. Rectoría del desarrollo nacional:

- Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad.
- Además del propósito recaudatorio para sufragar el gasto público, la potestad tributaria para fijar contribuciones también puede servir, accesoriamente, como instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar. Así se logra incentivar o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. A esto se le denominan fines extra-fiscales de las contribuciones.

Prohibición de exenciones y posibilidad de subsidios:

- El artículo 28 Constitucional prohíbe expresamente las exenciones de impuestos y, consecuentemente, establece que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. Sobre esto último se precisa que el Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta. El Pleno ha concluido que la prohibición debe entenderse en el sentido de que la exención se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada persona. Sin embargo la prohibición no es aplicable cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en

que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos.

Principio de competitividad en estímulos:

- Aunque las contribuciones pueden servir como instrumentos de política financiera, los factores que inciden en la competitividad económica son dinámicos y no obligan al legislador al establecimiento de un mecanismo tributario específico. Éste válidamente puede diseñar estímulos fiscales a favor de determinados sujetos, fines y efectos sobre la economía, precisando las áreas de interés general, estratégicas o prioritarias que requieren algún tipo de beneficio o intervención a efecto de fomentarla por interés económico nacional. La concesión de un estímulo fiscal no necesariamente implica violación al principio de competitividad y el análisis no requiere de una motivación reforzada, ni control estricto de constitucionalidad, para no intervenir en libertades del poder legislativo.
- Es menester determinar hasta qué punto se entiende una motivación reforzada y un control de constitucionalidad estricto. Esto pues, en el supuesto de un estímulo fiscal arbitrario y caprichoso, podría existir competencia desleal y, por ende, sería necesario un control constitucional por violación al principio de competitividad.

Aplicación de principios fiscales a los estímulos:

- Los estímulos fiscales, equiparados a subsidios públicos, no corresponden al ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal mientras no incidan en los elementos esenciales de la contribución. Esto porque, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa.
- El Tribunal Pleno se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. Este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente. Estos beneficios tienen como objetivo prioritario plasmar criterios de extra-fiscalidad justificados en razones de interés público.
- Aunque los principios fiscales no sean aplicables para los estímulos fiscales, esto no implica que tales normas escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su

implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

II.C. Instrumentación del estímulo fiscal:

- La legislación ordinaria fiscal utiliza los conceptos de estímulo, subsidio y gastos fiscales, como conceptos presupuestales y de fomento que sirven como instrumentos de beneficio fiscal. Para la instrumentación de los estímulos fiscales encontramos reglas específicas en el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Desde el punto de vista fiscal: estímulo fiscal

- El artículo 30 del Código señala que los estímulos fiscales se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. En este sentido, para su otorgamiento, deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. A fin de evaluar estas situaciones, se prevé que los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especifiquen en el Presupuesto de Gastos Fiscales. El artículo 39 del Código establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.
- Los estímulos fiscales no necesariamente se encuentran en el Título VII de la LISR, denominado “De los Estímulos Fiscales”, sino que también se pueden encontrar en otras leyes o decretos. Por ejemplo los Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, estímulos fiscales a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional, estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología, estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (“RIF”). También hay estímulos fiscales por decreto presidencial como el de repatriación de capitales; y por decreto derivado de una ley habilitante como es el caso de los estímulos a las Zonas Económicas Especiales (“ZEE”).
- La figura jurídica de estímulo fiscal, estrictamente, no corresponde al derecho fiscal porque no está referida al establecimiento o recaudación de contribuciones. En cambio, se trata de un instrumento de apoyo presupuestal orientado al fomento económico mediante entrega de beneficios fiscales, equiparables a subsidios económicos.

Desde el punto de vista presupuestal: gasto fiscal

- El Presupuesto de Gastos Fiscales, emitido conforme al artículo 31-A de la Ley de Ingresos, contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales. La definición de gastos fiscales incluye todas aquellas exenciones, diferimientos, reducciones, exenciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier impuesto, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía. De tal modo el Presupuesto de Gastos

Fiscales permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios.

- El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los tratamientos impositivos diferenciales establecidos en las leyes y decretos vigentes y no representa un programa para realizar gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación. Sin embargo se puede advertir que un gasto fiscal es más parecido a un gasto directo, realizado a través de un Presupuesto de Egresos, entre más particular sea su aplicación y entre más procedimiento requiera su obtención.

III. Estímulos fiscales en el contexto internacional:

- Los temas fiscales ocupan actualmente un lugar prioritario en la agenda política internacional. La cantidad y diversidad de estímulos fiscales a nivel internacional es en gran medida una manifestación de la competencia fiscal nociva entre países para atraer inversión. La integración de las economías nacionales se ha intensificado y el sistema fiscal internacional, diseñado hace casi un siglo, se está renovando sustancialmente.

III.A. BEPS: competencia fiscal nociva entre países

- En noviembre de 2015 la OCDE entregó al G-20 los reportes finales con las medidas en respuesta a las quince acciones del proyecto BEPS. La Acción 5 se enfocó en el combate a las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, para fijar un estándar internacional para los estímulos fiscales. Así, mediante la negociación de un Instrumento Multilateral (“IML”), finalizado en 2016, se facilitó la implementación de las medidas del proyecto BEPS. Consecuentemente, para garantizar una implementación coordinada e inclusiva, la OCDE estableció el *Inclusive Framework* sobre BEPS, así como el *Forum on Harmful Tax Practices*. En noviembre de 2017, se publicó un informe sobre la implementación de los estándares mínimos, relacionado con la Acción 5, para contrarrestar las prácticas impositivas nocivas de manera más efectiva. .

Estándares mínimos: mecanismos de nexos y de transparencia

- En el reporte final relacionado con esta Acción 5 se sostuvo que, en una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias nocivas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busque mantener las mejores prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones.
- Por el momento las prácticas fiscales nocivas se han centrado fundamentalmente en los regímenes preferentes utilizados para el traslado artificial de beneficios, incluyendo los *patent boxes* (regímenes especiales de intangibles, específicamente de patentes), y en la falta de transparencia de ciertos *tax rulings* (*resolución administrativas con beneficios fiscales para contribuyentes específicos*). El objetivo del estándar mínimo es nivelar el campo de juego (*level playing field*) para fomentar un entorno de competencia fiscal justa y reducir la influencia distorsionadora de los impuestos, mediante

estímulos fiscales desleales, sobre la localización de los beneficios procedentes de actividades movibles internacionalmente, como lo son las financieras, de servicios y de propiedad intelectual.

Naturaleza jurídica de reportes de OCDE-IF

- Los resultados de BEPS y el trabajo del *International Framework* son instrumentos legales de *soft law*. No son legalmente vinculantes, pero existe la expectativa de que serán implementados en consecuencia por los países que forman parte del consenso. El *soft law* en México tiene un carácter orientador reconocido por jurisprudencia. De conformidad con el artículo 1 de la Constitución, las autoridades no sólo deben observar la normativa internacional de carácter obligatorio y la jurisprudencia interamericana, sino que en virtud de las máximas de universalidad debe admitirse el desarrollo de principios y prácticas del derecho internacional, de carácter no vinculante, previstas en instrumentos internacionales.

III.B. Grupo de trabajo para el desarrollo del G-20:

- El Grupo de Trabajo para el Desarrollo del G-20, relacionado con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, recomendó que la transparencia es necesaria para facilitar la rendición de cuentas y reducir las oportunidades de BEPS y corrupción. Por lo tanto, los incentivos fiscales deberían estar sujetos a procesos legislativos, consolidados bajo la ley tributaria y sus costos fiscales revisados anualmente como parte de una revisión de gastos fiscales. Asimismo se señaló que el proceso de aprobación de los incentivos fiscales es conveniente consolidarlo bajo la autoridad de política fiscal e implementarlo y monitorearlo por la administración tributaria. En la medida de lo posible, el otorgamiento de incentivos fiscales debe basarse en reglas y no en la discreción por motivaciones políticas.

III.C. “State Aid” y competencia desleal con estímulos

- La Organización Mundial del Comercio reconoce que ciertas medidas en materia de inversiones pueden tener efectos de restricción y distorsión del comercio y se estipula que ningún país miembro aplicará ninguna medida que esté prohibida por las disposiciones de trato nacional o la eliminación general de restricciones cuantitativas. Entre éstas se encuentran los estímulos o subsidios fiscales. Por otra parte, por ejemplo, se tiene el concepto de *State Aid* o ayuda estatal ilegal en la Unión Europea, relacionado con una subvención proporcionada por un gobierno, que distorsiona la competencia o el mercado libre.

IV.A Análisis de sentencia y caso práctico - Tesis 1ª./J. 69/2017: estímulo fiscal para IVA en RIF

- La tesis de jurisprudencia analizada se relaciona con la aplicación o no de principios fiscales en el estudio de constitucionalidad de un estímulo fiscal consistente en un crédito de IVA para contribuyentes del RIF. La Primera Sala consideró que el estímulo fiscal previsto en el decreto presidencial reclamado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del IVA, 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. En consecuencia se determinó que no son aplicables los principios tributarios. La Sala destacó al traslado y el acreditamiento como dos factores indispensables en la determinación del impuesto y que inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución. Sin embargo, estimó que éstos no constituyen elementos esenciales del impuesto.

Consideraciones de la Primera Sala

- La Sala hizo referencia a 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”, 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.
- La Sala determinó que el beneficio fiscal del decreto obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica. El estímulo fiscal del decreto 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. Por consiguiente se determinó que no se vulnera el principio de igualdad jurídica y no existe un trato diferenciado injustificado.
- Se consideró que el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual. Indicó la Sala que sus consideraciones son consistentes con la postura que el Pleno asumió en el estudio constitucional del artículo 2-C de la LIVA vigente en dos mil cuatro, ya que el tema de inconstitucionalidad planteado es sustancialmente idéntico.
- La Primera Sala determinó que el estímulo fiscal reclamado no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa el estímulo fiscal responden a fines extrafiscales. Esto conforme a la exposición de motivos que dio origen al régimen de incorporación fiscal del impuesto sobre la renta, consistente en estimular a las personas físicas para que se incorporen en la formalidad, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado.

IV.B. Análisis de sentencia: A.R. 761/2015

- La determinación de la Primera Sala, en lo general, se considera adecuada porque el estímulo fiscal relacionado con el régimen de incorporación fiscal no se considera arbitrario, ni caprichoso. Sin embargo, la instrumentación del estímulo fiscal no fue óptima formalmente y tal cuestión no fue considerada en la sentencia analizada.
- El sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado si bien no conforma la base del tributo, sí trasciende sustancialmente a su pago, por lo

que a las normales correspondientes les son aplicables los principios tributarios de justicia fiscal, según jurisprudencia. Si bien esta regla se refiere a contribuciones y no a estímulos, en la sentencia analizada se debió precisar por qué no era aplicable la misma regla jurisprudencial tratándose de estímulos fiscales.

Principio de legalidad tributaria

- La justificación de los fines extra fiscales del estímulo fiscal debió encontrarse en la propia Ley del IVA y no así en un Decreto Presidencial que alude a razones del impuesto sobre la renta y no a razones relacionados con el objeto del gravamen: el consumo. Se determinó que el beneficio fiscal obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, previstos en la LISR.
- La determinación del Pleno en el caso de REPECO no es consistente con la postura adoptada por la Primera Sala. En la sentencia analizada la Sala estudia un estímulo fiscal similar pero establecido vía decreto presidencial y no en la Ley del IVA. La resolución del Pleno sí consideró que el estímulo fiscal incide en los elementos esenciales de la contribución y, por ende, entro al estudio del principio de equidad tributaria. Sobre el análisis sustantivo de equidad e igualdad, ciertamente, sí hay consistencia pero, tratándose del principio de legalidad, el caso de REPECO no es idéntico al estímulo por decreto presidencial para el RIF porque aquél se encuentra en ley. En ambos casos, la determinación fue que resulta válido el trato desigual pues la distinción toma en cuenta la naturaleza de las actividades del contribuyente, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones para determinar que su capacidad administrativa y contributiva es insuficiente para responder a las exigencias previstas en el régimen general.

Terminología del estímulo fiscal

- En la sentencia hay cierta inconsistencia en cuanto al concepto de estímulo fiscal al emplearse, en ocasiones indistintamente, como beneficio, condonación, deducción, exención, gasto fiscal, subsidio o subvención. Cualquiera de los términos puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, que tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. En la sentencia analizada, la Sala estudia un estímulo fiscal y hace mención a la regla consistente en que a aquéllos no les son aplicables los principios tributarios si no inciden en los elementos esenciales de la contribución. Sin embargo, para ello, aplica la jurisprudencia del Pleno que se refiere a las condonaciones y, luego en sus consideraciones, se refiere a los denominados “gastos fiscales”. La Sala en ningún momento precisa por qué utiliza indistintamente estos términos, generando confusión.

Reflexiones finales

- La regla sustancial de los estímulos fiscales, equiparados a subsidios públicos, es que éstos no corresponden al ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal mientras que no incidan en los elementos esenciales de la contribución. Esto porque, además de ser benéficos para el

sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa. No obstante, la facultad para renunciar a la recaudación de impuestos fijados por ley no es irrestricta y menos aun cuando se trata del Ejecutivo y no del Legislativo. Si bien es una medida favorable para el receptor del estímulo, invariablemente puede generar competencia desleal y afectar la competitividad de aquéllos no beneficiados.

- La rectoría del desarrollo nacional se encuentra sujeta a que el fin sea objetivo y no arbitrario, ni caprichoso. El “soft law” muestra una tendencia hacia el establecimiento de estándares sobre los incentivos considerados desleales para atraer inversión, por lo que un mayor control constitucional resultaría deseable a fin de no sólo recaer en la prudencia de la libertad de configuración del legislador. Más aún cuando no se trata del legislador sino del Ejecutivo Federal quien establece el incentivo fiscal. En el caso en análisis sería interesante un mayor estudio sobre la forma en que el estímulo fiscal del crédito al IVA de los contribuyentes del RIF resulta objetivo, no genera competencia desleal y, por tanto, no afecta la competitividad de los no beneficiados.

IV.C. Caso práctico de estímulo fiscal: FIBRA-E

- El 29 de septiembre de 2015 se publicó en el DOF la cuarta resolución de modificaciones a la RMF para el ejercicio fiscal de 2015, donde se incluyeron las reglas aplicables a los Fideicomisos de Inversión en Energía e Infraestructura (“FIBRA-E”), que emitirán certificados bursátiles de inversión en energía e infraestructura en los mercados de valores reconocidos. Se trata de un estímulo fiscal cuya intención es incentivar que los recursos captados del gran público inversionista puedan utilizarse en la implementación y generación de nuevos proyectos en materia energética y de infraestructura. Se combina el estímulo fiscal de la transparencia y el diferimiento del ISR en la aportación de acciones a un fideicomiso, con la liquidez de certificados bursátiles que cotizan en mercados reconocidos. Su antecedente es el vehículo norteamericano *Master Limited Partnership*.

Aplicación de principios fiscales:

- Este vehículo de inversión toma como andamiaje legal las disposiciones establecidas en la LISR, que regulan a las FIBRAS. Sin embargo, su regulación se encuentra en las reglas 3.21.3.2 y 3.21.3.3 de la RMF, emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria conforme al artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación. Estas reglas inciden en los elementos esenciales del impuesto sobre la renta al prever ajustes no previstos en los artículos 187 y 188 de la LISR. Tan sólo la transparencia establecida para las Sociedades Promovidas, así como para la FIBRA-E, tienen una repercusión directa en los sujetos, objeto y base del impuesto sobre la renta. Sin embargo, esto no se encuentra previsto en ley, ni decreto presidencial, sino en regla de carácter general de la autoridad fiscal.

- La regulación de la FIBRA-E sí incide en los elementos esenciales de la contribución y, en consecuencia, sí resultan aplicables los principios de justicia fiscal. Este estímulo fiscal tiene relevancia impositiva pues no es ajeno a los elementos esenciales del impuesto sobre la renta -objeto, base, tasa o tarifa y época de pago- y, por tanto, trasciende en la capacidad contributiva y determinación del gravamen que debe pagarse.

Principio de legalidad tributaria

- Es el Ejecutivo Federal y no el Jefe del Servicio de Administración Tributaria quien puede establecer estímulos fiscales de conformidad con el artículo 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. El estímulo fiscal FIBRA-E no se prevé ni en ley, ni en Decreto presidencial, sino en Resolución Miscelánea Fiscal emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.
- En el caso de la FIBRA-E aunque las razones para estimular la inversión en energía e infraestructura parecen válidas y objetivas, lo cierto es que la instrumentación no fue óptima, ni adecuada, al no cumplir con el principio de legalidad, ni estar identificada como un gasto fiscal en el presupuesto de gastos fiscales. Además, al incidir en los elementos esenciales de la contribución, el estímulo fiscal se encuentra sujeto al cumplimiento de los principios fiscales.

Gasto fiscal

- No hay duda de que el beneficio fiscal de la FIBRA-E constituye un gasto fiscal porque es un tratamiento especial que se desvía de la estructura normal del ISR. Pese a ello, el estímulo fiscal en alusión no aparece reportado en el Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, ni anteriores, por lo que no es posible identificar, cuantificar o medir el impacto del beneficio fiscal sobre los ingresos tributarios. Debe tenerse presente que la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario y evita que el estímulo fiscal sea arbitrario.

VI. Bibliografía:

- Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I (Conceptos jurídicos fundamentales, sujetos y objetos del impuesto)*, Editorial Themis, México, 1995.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3ª ed., México, Oxford University Press, 2007.
- , *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.
- Craig, Jon y William, Allan, *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Process: An International Perspective*. Fondo Monetario Internacional, 2001.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2010, p. 207.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003, pp. 38 y 39.
- European Commission – Press Release, *State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion*, 30 de Agosto de 2016, disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- Hall, Joshua. 1999. *Tax Expenditures: A Review and Analysis*. Washington DC: Joint Economic Committee, 1999, disponible en: <https://business.wvu.edu/files/d/1254fae4-30c0-4b58-9f6d-ab040f9695a0/16-07.pdf>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Porrúa, 2002.
- México, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, *Diario Oficial de la Federación*, 22 de diciembre de 2017.
- México, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Análisis al Presupuesto de Gastos Fiscales 2018- 2019*, Ciudad de México, 31 de julio de 2018, CEFP / 026 / 2018.
- , *Serie de Zonas Económicas Especiales: 3. Beneficios e Incentivos Fiscales Generales*, Ciudad de México, 30 de abril de 2018, notacefp/015/2018.
- México, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Nuempresas, S.A. de C.V.”, Amparo en Revisión 761/2015, sentencia de 8 de marzo de 2018, pp. 10-15.
- México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, dirigido a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, Ciudad de México, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/340074/PGF_2018.pdf, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- , *Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al Ejercicio*

- Fiscal de 2018*, disponible en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/paquete_economico/cgpe/cgpe_2017.pdf, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- OECD, *Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, No. 19, OECD Publishing, Paris, 2010, disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264091320-en>. OCDE. *Choosing a Broad Base – Low*, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- , *Tax Expenditures in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, 2010, disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264076907-en>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- , *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, 2016, disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264263567-es>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- , *Harmful Tax Practices - 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- Polackova Brix, Hanna, Valenduc, Christian M.A. y Li Swift, Zhicheng, *Tax expenditures - shedding light on government spending through the tax system : lessons from developed and transition economies*, Washington, DC, World Bank, 2004, disponible en: <http://documents.worldbank.org/curated/en/280461468325775264/Tax-expenditures-shedding-light-on-government-spending-through-the-tax-system-lessons-from-developed-and-transition-economies>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- Silva Meza, Héctor, *Los Estímulos Fiscales*, Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Año III, número 6, enero de 2011, pp. 158-182. Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo.
- Villela, Luiz, Lemgruber, Andrea y Jorratt, Michael, *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*, documento de trabajo del Banco Interamericano de Desarrollo, BID, 2009, disponible en: <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.
- World Bank. 2015. *Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment: a report to the G-20 development working group by the IMF, OECD, UN and World Bank*, Platform for Collaboration on Tax. Washington, D.C.: World Bank Group, disponible en: <http://documents.worldbank.org/curated/en/794641468000901692/Options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment-a-report-to-the-G-20-development-working-group-by-the-IMF-OECD-UN-and-World-Bank>, fecha de consulta: 20 de agosto de 2018.

Legislación consultada:

- México, Código Fiscal de la Federación, texto vigente, *Diario Oficial de la Federación*, 25 de junio de 2018.
- , Ley del Impuesto Sobre la Renta, texto vigente, *Diario Oficial de la Federación*, 30 de noviembre de 2016.
- , Ley del Impuesto al Valor Agregado, texto vigente, *Diario Oficial de la Federación*, 30 de noviembre de 2016.
- , Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, *Diario Oficial de la Federación*, 15 de noviembre de 2017.
- , Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México, *Diario Oficial de la Federación*, 18 de enero de 2017.
- , Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, *Diario Oficial de la Federación*, 26 de diciembre de 2013.
- , por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en Materia de Energía, *Diario Oficial de la Federación*, 20 de diciembre de 2013.

Jurisprudencia consultada:

- México, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, pg. 291.
- , *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, pg. 54.
- , *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo VII, Junio de 1991, pg. 52.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo X, Diciembre de 1999, pg. 15.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XI, marzo de 2000, p. 35.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XX, noviembre de 2004, página 16.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXI, Enero de 2005, p.1566
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXI, Mayo de 2005, p.530.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, pg. 9.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, tomo XXV, enero de 2007, página 231.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXV, marzo de 2007, página 79.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXI, Marzo de 2010, pg. 1032.

- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, pg. 177.
- , *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, pg.170.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, pg. 202.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, pg. 711.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 16, Marzo de 2015, Tomo III, pg. 2507.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo I, pg. 9.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, página: 87.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 48, Noviembre de 2017, Tomo I, pg. 454.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 52, Marzo de 2018, Tomo II, pg. 1147.
- , *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 55, Junio de 2018, Tomo II, pg. 961.