



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

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

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

Análisis del estímulo fiscal, en materia de impuesto al valor agregado,
otorgado a contribuyentes que tributen conforme al RIC.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Guillermo Valles Rascón

Director de Tesis

* Ivonne del Río Galindo

Dedicatoria

El presente trabajo lo dedico a mi familia, quien con su apoyo me ha brindado las herramientas necesarias para desarrollarme en el ámbito profesional y académico.

ÍNDICE GENERAL

Introducción	4
Capítulo I. Principios y Reglas involucrados en la ejecutoria	7
I.1. Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.....	7
I.2. Elementos esenciales de las contribuciones (impuesto al valor agregado).....	8
I.3. Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	9
I.4. Fines extrafiscales.....	10
Capítulo II. Transcripción de la parte conducente de la sentencia y de la tesis	11
Capítulo III. Análisis doctrinal	14
III.1. Derecho Fiscal.....	14
III.1.1 Antecedentes del Derecho Fiscal.....	14
III.1.2 Alcance del Derecho Fiscal.....	16
III.2. Contribuciones.....	18
III.3. Impuestos.....	19
III.3.1 Clasificación de los impuestos.....	22
III.3.1.1. Impuestos directos e indirectos.....	23
III.3.1.2 Personales y reales.....	24
III.3.1.3 Fines fiscales y extrafiscales.....	24
III.4. Elementos esenciales de las contribuciones.....	28
III.4.1 Sujeto.....	29
III.4.2 Objeto.....	32
III.4.3 Base.....	33
III.4.4 Tasa o Tarifa.....	34
III.4.5 Época de pago.....	36
III.5. Impuesto al Valor Agregado.....	37
III.6. Estímulos Fiscales.....	39
III.7. Artículo 31, fracción IV de la Constitución.....	46
III.7.1. Etapas del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.....	47
III.7.2. Proporcionalidad tributaria.....	48
III.7.3. Equidad Tributaria.....	50
Capítulo IV. Análisis de la sentencia	53
IV.1 Análisis respecto obligación de observar principios de justicia tributaria.....	54
IV.2 Análisis respecto de la violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.....	58
Capítulo V. Conclusión	61
Bibliografía	63

Introducción

El 26 de diciembre de 2016, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “*DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”.

Específicamente, en su artículo Séptimo Transitorio, fracción I fue establecido que 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 aplicar un estímulo fiscal consistente en 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.

Lo anterior, siempre que no trasladen cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Al respecto, diversos contribuyentes sujetos al pago del impuesto al valor agregado interpusieron demandas de amparo reclamando la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del referido Decreto, al considerar que el estímulo fiscal contenido en este último artículo, entre otras cosas, resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, establecidos en el artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ello, en tanto que consideraron que el mismo “*genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona*” y por considerar que “*con la entrada en vigor del referido Decreto se tornó inconstitucional la mecánica de tributación del impuesto referido, en particular, los preceptos que contemplan la obligación del entero de dicha contribución*”.

Sobre el particular, interesan cinco juicios de amparo promovidos por contribuyentes en contra de las referidas normas, de los cuales derivó la emisión de la jurisprudencia que será sujeta a análisis en el presente trabajo, según se detallará en líneas posteriores.

En términos generales, los Juzgados de Distrito que tuvieron conocimiento de los juicios de referencia, resolvieron decretar el sobreseimiento de los juicios de amparo promovidos en contra del Decreto antes referido, al considerar que el

mismo debía ser impugnado en su carácter de autoaplicativo, así como por considerar que los argumentos expuestos en la demanda de amparo resultaron infundados.

Derivado de lo anterior, los contribuyentes quejosos interpusieron un recurso de revisión, respectivamente, en contra de las referidas sentencias, mismos que fueron turnados para su estudio y resolución a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo los números de expediente 776/2015, 1028/2015, 1031/2015, 1096/2015 y 761/2015.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió declarar infundados los Agravios expuestos por los quejosos en su recurso de revisión, específicamente, al considerar que las disposiciones legales de referencia, en relación con el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del *“DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”*, no se rigen por los principios de *proporcionalidad y equidad tributarias* de referencia, en la medida que regulan *“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 social adoptada en una época determinada”* y, por lo tanto, *“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”*.

De tal modo, al encontrarnos en presencia de cinco resoluciones emitidas en un mismo sentido, la Primera Sala emitió la jurisprudencia de rubro: *“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”*.

En el caso particular, existen ciertas dudas, respecto de la postura adoptada por nuestro Máximo Tribunal, pues pareciera que pretende reconocer a todos los estímulos fiscales que tengan por objeto *“beneficiar a la sociedad o a un sector en especial”*, una legitimidad constitucional que no podría ser sujeto de análisis a la luz de los principios de justicia fiscal.

En efecto, la Primera Sala considera que toda sanción positiva que tenga como propósito otorgar un beneficio fiscal orientado al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada, se encuentra libre de todo análisis jurídico a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, por el simple hecho de constituir una obligación del Estado, en términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución.

En concreto, la Primera Sala considera que dicho estímulo fiscal no es sujeto de análisis a la luz de dichos principios, pues sostiene que no incide en los elementos esenciales de la contribución, al supuestamente no modificar la estructura, diseño o monto del impuesto.

No se pierde de vista que si bien dicho estímulo tiene como propósito otorgar un “*crédito*” a favor de los contribuyentes 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 que cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, lo cierto es que la “*forma*” en que tributan sí se ve modificada, pues aunado a que se ven liberados de la obligación de trasladar a los consumidores el impuesto al valor agregado causado por dicha operación, también se ven liberados de la obligación de enterar el impuesto respectivo.

De la lectura que se realice al estímulo fiscal que nos ocupa, es posible advertir que los contribuyentes sujetos al mismo se someten al cumplimiento de obligaciones formales que inciden directamente en la determinación de la deuda tributaria, ya que se les otorga la posibilidad de no trasladar impuesto alguno a los consumidores de un bien o servicio, así como del uso o goce temporal de bienes o servicios, con la posibilidad de aplicar un “*crédito*” en contra del impuesto causado, lo que implica que no se pague cantidad alguna por dicho impuesto, a pesar de realizar actividades gravadas por la Ley del impuesto respectivo.

En relación con lo anterior, cabe señalar que, al tratarse de la renuncia a la obtención de recursos públicos, que como su nombre lo dice, tienen como propósito atender las necesidades de la población, en todas sus clasificaciones, resulta evidente que dicha facultad debe ejercerse con absoluta responsabilidad, pues de lo contrario el Estado correría el riesgo de no captar los recursos suficientes para atender a las necesidades que le demande la población, así como para atender a sus obligaciones respectivas.

En efecto, con independencia de que un estímulo fiscal incida o no directamente en la mecánica de tributación establecida en la Ley correspondiente, es importante analizar si efectivamente la atribución del Estado puede ser materia de análisis, de conformidad con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando el mismo tenga como consecuencia directa la disminución parcial o total del impuesto a cargo, derivado que el Estado asuma la carga económica por cuenta de los beneficiados.

Es de explorado derecho y ha sido materia de análisis en diversas ocasiones por parte de nuestro Máximo Tribunal, que la sociedad tiene interés en que el Estado recaude los recursos públicos necesarios para hacer frente a las necesidades de la población, tales como: derecho de la vivienda, derecho a la salud, derecho al libre tránsito, etc.

En ese sentido, no obstante que nos encontremos ante un estímulo fiscal que tenga como propósito un fin de política económica, es importante determinar si dicha facultad debe ser sujeta al análisis de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, en tanto que tienen una relación directa con la materia tributaria, pues claramente los principios que nos atañen tienen como finalidad regular la forma en que los contribuyentes cumplan con la obligación sustantiva del tributo y que deriva en la captación de recursos para el Estado.

Por lo anterior, en el presente trabajo me daré a la tarea de analizar si resulta jurídicamente correcta la determinación de nuestro Máximo Tribunal en el sentido de que el estímulo fiscal que nos interesa y que obedece a una *sanción positiva* del Estado, no incide en los elementos esenciales del tributo ni al aspecto sustancial de la obligación fiscal y, por tanto, si dicha situación resulta ser suficiente para determinar que el mismo no debe ser sujeto de un análisis constitucional a la luz de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, en caso de concluirse que dicho estímulo fiscal debe ser analizado a la luz de los principios de justicia tributaria, se realizará un diverso análisis para determinar si el estímulo fiscal materia de estudio resulta violatorio de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tal como fue planteado por los contribuyentes quejosos en sus demandas de amparo indirecto.

Capítulo I. Principios y Reglas involucrados en la ejecutoria

Según se desprende de las ejecutorias de las que derivó la emisión de la jurisprudencia que nos interesa, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del *“DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”* no se rige conforme a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, al considerar que éstos *son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados gastos fiscales.*

Para tal efecto, la Primera Sala efectuó un estudio de los derechos reconocidos en la Constitución Federal, en relación con las disposiciones legales aplicables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley Impuesto sobre la Renta que regulan los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, así como de los requisitos para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal y de los beneficios reconocidos a favor de los mismos, según se detalla a continuación:

I.1. Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del *DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*

Los contribuyentes personas físicas que realicen actos o actividades con el público en general y que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal y que cumplen correctamente con las obligaciones establecidas para dichos efectos, entre otros, en los artículos 111 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán optar por aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la realización de las actividades gravadas, de conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por dichas actividades.

Para dicho efecto, es necesario que los contribuyentes causantes del impuesto no trasladen a los adquirentes 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 que se causó con motivo de la operación respectiva, así como que se abstengan de realizar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del impuesto al valor agregado que hubieran pagado con motivo de la importación de bienes.

Con base en lo anterior, es posible afirmar lo siguiente:

- a) El estímulo fiscal está destinado exclusivamente a favor de los contribuyentes que realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar bajo el Régimen de Incorporación Fiscal, establecido en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- b) Que la concesión de dicho estímulo se encuentra condicionada a que los contribuyentes cumplan con las obligaciones inherentes al Régimen de tributación referido en el inciso anterior;
- c) Se concede a los contribuyentes la posibilidad de aplicar una especie de “crédito” equivalente al 100% del impuesto al valor agregado causado por la realización de sus actos o actividades.
- d) Los contribuyentes deberán omitir trasladar a los consumidores el impuesto al valor agregado que se hubiere causado por la operación;
- e) Los contribuyentes no podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado o el que hubieren pagado con motivo de la importación de bienes.

1.2. Elementos esenciales de las contribuciones (impuesto al valor agregado)

Como se desarrollará más adelante, los elementos esenciales de la contribución se clasifican de la siguiente forma: 1) Sujeto; 2) Objeto; 3) Base; 4) Tasa o tarifa; y 5) Época de pago.

En el caso concreto, resulta de suma importancia conocer cuáles son los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, para lo cual se realiza el siguiente análisis legal:

a) Sujeto: Las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades señaladas en el siguiente inciso.

b) Objeto: Los actos o actividades consistentes en: 1) Enajenación de bienes; 2) Prestación de servicios independientes; 3) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles; y 4) Importación de bienes.

c) Base: La cantidad a la que ascienda la contraprestación pagada por el consumidor a cambio de la adquisición de un bien, la prestación de un servicio, la recepción del uso o goce temporal de bienes o el impuesto al valor agregado pagado con motivo de la importación de bienes.

d) Tasa o tarifa: La tasa del 16%.

e) Época de pago: La obligación de pago deberá cumplirse de la forma siguiente:

(i) Mediante declaración que se presente el día 17 del mes calendario siguiente al que corresponda el pago.

(ii) Los contribuyentes que tributen conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, deberán calcular el impuesto de manera bimestral, debiendo efectuar el pago correspondiente hasta el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda.

(iii) Los contribuyentes que únicamente realicen actos o actividades consistentes en el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes cuyo monto mensual no exceda la cantidad equivalente a diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal (hoy Unidad de Medida y Actualización), deberán efectuar el entero del impuesto de forma trimestral, a más tardar al día 17 del mes calendario siguiente a la conclusión de los trimestres respectivos, de conformidad con el artículo 116 de la Ley correspondiente.

1.3. Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones 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.

En primer lugar, cabe señalar que si bien, de conformidad con dicha disposición, sólo se hace mención a los mexicanos, no se debe pasar por alto que la misma se encuentra dirigida, tanto a los mexicanos como a los extranjeros, no obstante que

no se encuentren previstos expresamente en el cuerpo de la norma, por lo que quedan sujetos a la obligación de pagar contribuciones por razones de territorio y ubicación de la fuente de riqueza, gozando de los derechos fundamentales reconocidos en dicha disposición constitucional.

Por otro lado, cabe señalar que de dicho precepto se desprenden los principios de justicia tributaria relativos a la proporcionalidad y equidad tributarias, así como el destino al gasto público.

Por lo que hace al primero de dichos principios y como se abundará en páginas posteriores, *el principio de proporcionalidad tributaria* consiste en que los contribuyentes aporten únicamente una parte proporcionalmente justa de su riqueza, con la finalidad de que dispongan de los recursos necesarios para hacer frente a sus necesidades.

Por otro lado, *el principio de equidad tributaria* consiste en que los contribuyentes que actualicen un mismo o similar supuesto jurídico de causación de tributo reciban un mismo tratamiento; esto es, que los contribuyentes que se encuentren en condiciones similares contribuyan al gasto público bajo condiciones idénticas.

De igual manera, de dicho precepto constitucional se desprende el principio del *destino al gasto público*, el cual consiste en que todos los tributos establecidos por el Estado a cargo de sus gobernados tengan como propósito satisfacer necesidades de interés público.

Finalmente, de dicha disposición constitucional se desprende *el principio de legalidad tributaria*, consistente en que los elementos esenciales de los tributos se encuentren debidamente establecidos en un acto formal y materialmente legislativo.

1.4. Fines extrafiscales

El Estado tiene reconocida la facultad de recaudar las contribuciones establecidas en las leyes, con el objeto de hacerse de los recursos necesarios para atender a las necesidades de la población en general, así como para efecto de hacer frente a sus obligaciones.

Sin embargo, existen diversos criterios emitidos por nuestros Tribunales en los que se reconoce a favor del Estado la posibilidad de utilizar dicha facultad como un instrumento de política financiera, económica y social, esto es, con el propósito de llevar a cabo otros fines constitucionales.

Lo anterior se traduce en la posibilidad que tiene el Estado para renunciar a la captación de ciertos recursos, con la intención de satisfacer determinados objetivos de auxilio que se haya propuesto alcanzar, como en el caso podría ser apoyar el desarrollo de una rama de actividad, atender casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, etc.

Capítulo II. Transcripción de la parte conducente de la sentencia y de la tesis

Como fue señalado en el Capítulo de Introducción, la Primera Sala tuvo conocimiento de los amparos en revisión registrados bajo los números de expediente 776/2015, 1028/2015, 1031/2015, 1096/2015 y 761/2015.

Sobre el particular, los contribuyentes consideraban que el estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del *DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, entre otras cosas, resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que dichos argumentos resultan infundados, en virtud de los siguientes razonamientos:

“En principio, resulta pertinente destacar que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídico y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

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 social adoptada en un época determinada.

Por consiguiente, 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 contribuyente.

Lo anterior no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de 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 que corresponde al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

Similar criterio ha sostenido la Primera Sala, lo cual se advierte de la 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".

Asimismo, debe destacarse que analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional. Asimismo, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad, pues ésta constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo.

Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución Federal permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional al ser especialmente exigente cuando deba determinar si éste ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Ello encuentra sustento en la jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, emitida por esta Primera Sala, de rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

En el contexto relatado, importa destacar que el estímulo fiscal impugnado 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, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

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

Con base en lo anterior, es inconcuso que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no se rige por los principios de justicia fiscal consignados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal."

Según se advierte de lo anterior, la Primera Sala llegó a la conclusión de que el estímulo fiscal contenido en el *DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, no es susceptible de ser analizado bajo los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de lo siguiente:

a) Que el estímulo fiscal que nos ocupa consiste en un beneficio otorgado por razones no estructurales de la contribución, el cual es producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”.

b) Que este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal establecidos en el artículo 31, fracción IV antes mencionado, dado que su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, pues no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino que deriva de 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.

c) Que lo anterior no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad.

d) Que la Primera Sala ha concluido lo anterior, haciendo propio el razonamiento contenido en la 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”.

Así, de conformidad con los razonamientos lógico-jurídicos antes indicados, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia registrada con el número 1ª./J/ 69/2017 (10ª.) y que lleva por 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”, misma en la que estableció lo siguiente:

“(…) 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.”

Conforme a lo anterior, resulta claro que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal es de la opinión que al estímulo fiscal en estudio no le son aplicables los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Lo anterior, al considerar que el derecho de acreditamiento que se otorga a manera de crédito para que los contribuyentes no paguen el impuesto al valor agregado no incide en los elementos esenciales de dicho impuesto, pues sostiene que no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del mismo, no obstante que el efecto económico que se genera es que los contribuyentes no enteren el impuesto al valor agregado que por derecho les corresponde.

No obstante, en el presente trabajo analizaremos si efectivamente el estímulo fiscal de mérito no incide en ninguno de los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, así como en la obligación sustantiva de dicho tributo y, por lo anterior, si resulta correcto afirmar que el mismo no es sujeto de estudio de los principios de justicia tributaria establecidos en la Constitución Federal.

Capítulo III. Análisis doctrinal

III.1. Derecho Fiscal

III.1.1 Antecedentes del Derecho Fiscal

Para efecto de comprender a mayor profundidad la naturaleza de las obligaciones fiscales, así como el papel que detenta el Estado al establecer las contribuciones a cargo de los contribuyentes y la obligación de pago de las mismas, es necesario analizar los alcances del Derecho Fiscal en México.

En tiempos muy remotos, como sería la etapa prehispánica, prácticamente no existía la propiedad privada.

En efecto, en esos tiempos prevalecía lo social sobre lo estrictamente individual e, incluso, a diferencia de cómo ocurre hoy en día, los líderes de las comunidades no ejercían mayor injerencia en sus gobernados, más que en temas religiosos o que se encontraran relacionados con la defensa de la comunidad.¹

De tal modo, cada una de las estructuras construidas en la comunidad y que tuvieran como propósito satisfacer necesidades de carácter público derivaban de la cooperación grupal y, no así, de aportaciones que de manera individual realizaran sus habitantes.

Cabe señalar que en México, previo a la declaración de independencia, se creó un sistema denominada “Capixquis”, a través del cual se imponían impuestos normales e impuestos de guerra o para celebridades religiosas.²

Posteriormente, durante la etapa colonial, en lo que fue el Virreinato de la Nueva España se impuso a cargo de los gobernados un sistema impositivo monopolístico, pues lo cierto es que no se podía llevar a cabo actos de comercio con otras colonias o Estados libres.

Así, una vez que el Estado mexicano se independizó del reino español, derivado de la gran herencia cultural que hemos obtenido de dicho país, se estableció un sistema impositivo bastante similar al establecido por dicho país europeo.

De tal suerte, México, como otros países del mundo, compartimos un sistema tributario bastante similar al de los países del occidente, mismo que a lo largo de los años se ha venido adaptando a las nuevas circunstancias que se van generando conforme a los avances tecnológicos y culturales que hemos venido presenciando, cada vez con mayor fuerza.

Dada la importancia y dependencia que los países han depositado en los niveles de contribución, los gobernados nos hemos visto sometidos al cumplimiento de diversas leyes, que pretenden gravar prácticamente cualquier manifestación de riqueza, ya sea que se vea reflejada a través de una transacción comercial, el otorgamiento de un bien a título gratuito, la obtención de una ganancia derivada del tipo de cambio de una moneda, etc.

Así, el modelo impositivo que imperaba en el mundo paso de gravar a los habitantes de un país, a cualquier otro individuo que obtenga un provecho del mismo, con independencia de su ubicación y residencia, quien deberá contribuir, respecto de cada beneficio económico que hubiera obtenido a costa y con el apoyo de un Estado extranjero.

¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Porrúa, México, 2017, p. 42

² Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, 2ª. Ed., Editorial ISEF, México, 2007, p. 24

Tan es cierto lo anterior, que diversos países, entre ellos México, se han adherido a diversos tratados multilaterales y bilaterales, a través de los cuales se pretende vigilar que los contribuyentes alrededor del mundo, contribuyan en proporción y a favor del Estado del cual obtuvieron los beneficios gravados, evitando la realización de actividades que pretendan erosionar la base gravable, como lo es la realización de operaciones simuladas con motivo de acceder a mayores beneficios.

III.1.2 Alcance del Derecho Fiscal

El Derecho Financiero es la rama que regula la actividad económica del Estado, así como de los organismos públicos que lo integran, estableciendo la forma en que el Estado obtendrá los recursos económicos necesarios para llevar a cabo sus funciones y, por otro lado, el modo en que deberán destinarse los recursos de referencia.³

Ahora bien, considerando que los ingresos que capta el Estado para dar frente a las necesidades de interés común tienen mayor relevancia en el ámbito jurídico de cualquier país, es importante regular la forma en que los gobernados deberán aportar una parte de su riqueza al interés común del Estado, estableciendo reglas claras y precisas para tal efecto.

Sin embargo, algunos autores consideran que el Derecho Fiscal se ha independizado o separado de la rama del Derecho Financiero, en la medida en que se ha venido desarrollando un estudio cada vez más exhaustivo respecto de dicha materia, lo que la ha llevado a constituir una nueva disciplina.

Uno de ellos es Mario Pugliese, quien señalaba que *“en el dominio de las ciencias jurídicas en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica”*.⁴

Sobre el particular, Luis Felipe Dorantes⁵ ha definido al Derecho Fiscal como el *“conjunto de normas jurídicas creadas por el poder público facultado del Estado que establecen los derechos y obligaciones de los gobernados para contribuir al gasto público y que regulan la relación de dichos particulares con el Estado actuando éste en su calidad de recaudador o Hacienda Pública”*.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha señalado que *“Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una*

³ Dorantes Chávez, Luis Felipe, *Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Editorial Patria, México, 2012, p. 7

⁴ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. Ed., Oxford, México, 1998, p. 15

⁵ Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 7

verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil".⁶

De tal suerte, dado la gran importancia que ha cobrado el Derecho Fiscal, no sólo en México, sino en todo el mundo y dado el avance en las investigaciones elaboradas en torno a esta materia, la gran mayoría de los doctrinarios la colocan como una rama autónoma del Derecho.

Una vez definido lo anterior, resulta oportuno delimitar el alcance del Derecho Fiscal, para lo cual es importante conocer las diversas definiciones aportadas por los investigadores dedicados a la materia fiscal.

Para Francisco Ponce y Rodolfo Ponce, "*por materia fiscal se entiende todo lo relacionado con los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el Estado y los particulares como contribuyentes*".⁷

Por otro lado, Rodríguez Lobato sostiene que "*Es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributario, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyentes*".⁸

Bajo ese mismo orden de ideas, Sergio Francisco de la Garza sostiene que el Derecho Fiscal es "*el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, así como a las relaciones jurídicas, que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación*".⁹

Conforme a lo anterior, es posible señalar que el Derecho Fiscal en México tiene como propósito regular las relaciones que nacen entre los particulares, en su calidad de deudores, y el Estado, en su calidad de acreedores, respecto de los tributos que los primeros deberán proporcionar al segundo.

Esto es, establecer las reglas sobre las cuales los gobernados deberán contribuir para los gastos públicos del Estado, así como sobre las cuales el Estado podrá hacer efectivo su poder de imperio, el primero aportando una parte justa de su riqueza y bajo condiciones de equidad frente a los demás particulares que se

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.17

⁷ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, 12ª. Ed, Editorial Lemusa, México, 2010, p. 1

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.13.

⁹ de la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 27ª. Ed., México, Porrúa, 2006, p. 320.

encuentren en una situación similar y, el segundo, vigilando que los gobernados cumplan con sus obligaciones de carácter sustantivo y formal, de conformidad con lo establecido en la ley.

III.2. Contribuciones

La acepción del tributo deriva del texto del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece a cargo de los gobernados la obligación de “*contribuir para los gastos públicos*”.

Con base en lo anterior, el legislador materializó dicha obligación en las diversas leyes secundarias, ya sea a nivel federal o local.

Sobre el particular, cabe atender al contenido del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece a cargo de las personas físicas y morales, la obligación de contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes correspondientes.

Como puede advertirse de lo anterior, el legislador estableció en las leyes secundarias (contribuciones federales), en el caso concreto en el Código Fiscal de la Federación, la obligación de los contribuyentes de aportar una parte de sus bienes al Estado, utilizando un texto muy similar al que encontramos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Ahora bien, a efecto de delimitar el alcance de dicha obligación, es importante atender a la definición de la acepción “*contribución*”, pues sólo de esta manera sería posible entender hasta qué punto y bajo qué circunstancias los gobernados se encuentran obligados a aportar al Estado una parte de su riqueza.

Según Sergio Francisco de la Garza, las contribuciones “*son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”.¹⁰

Por su parte, Luis Felipe Dorantes define a los tributos como “*las obligaciones que conforme a la ley debe cumplir el gobernado (persona física o moral) en su calidad de deudor al Estado, que es su acreedor. Consisten en entregar dinero o en ocasiones bienes, a fin de coadyuvar al sostenimiento del Estado*”.¹¹

Bajo esa misma línea, Rodríguez Lobato considera que “*La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado*”.¹²

¹⁰ *Ibidem*

¹¹ Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 92

¹² Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.5

Bajo ese orden de ideas, queda claro que las contribuciones derivan de la obligación que tienen los gobernados frente al Estado de aportar una parte justa de su riqueza con la cual este último pueda hacer frente a los gastos inherentes a su administración, entre los cuales quedan incluidos, desde luego, todos aquellos gastos que tengan como propósito solventar las necesidades económicas y sociales de la población, tales como vigilar por el cuidado del medio ambiente, establecer un sistema de seguridad, desarrollar la vías de comunicación, etc.

Adicionalmente, Rodríguez Lobato considera que existen dos tipos de contribuciones, las voluntarias y las forzadas.

En esta primer clasificación (voluntarias), considera que se engloban a los ingresos que obtiene el Estado como consecuencia de un acuerdo de voluntades entre éste y los particulares, o bien, a través de un acto unilateral de voluntad, como en la especie podrían ser las donaciones a favor del Estado.

En una segunda clasificación (forzadas), considera que se ubican todos aquellos ingresos que obtiene el Estado, por ministerio de Ley, mismos que conocemos como tributos y que sólo podrán ser exigidos una vez que se actualice el supuesto regulado en la Ley y en cumplimiento de la función recaudadora del Estado, según se abundará más adelante en el presente escrito.

Por otro lado, como bien señala dicho autor, el Derecho Fiscal regula, tanto las obligaciones de carácter sustantivo, como las formales¹³. Sin embargo, considerando que en el presente asunto se analizará la constitucionalidad de un estímulo fiscal, atendiendo a la liberación de la obligación sustantiva del pago del impuesto que ésta genera, nos avocaremos al análisis de las obligaciones de pago del tributo.

III.3 Impuestos

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que “*las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (...)*”.

Sin embargo, no obstante que dicho artículo hace referencia a los cuatro tipos de contribuciones federales reconocidos en nuestro sistema jurídico, lo cierto es que omite definir con suficiente claridad lo que debe entenderse por un impuesto, pues realiza dicha tarea por simple exclusión, en relación con las demás contribuciones previstas en la Ley.

En efecto, de la lectura que se realice a la disposición en comento, podemos advertir que el legislador define como un impuesto a las contribuciones establecidas en ley que deben pagar los particulares que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en el ordenamiento legal y que sean distintas

¹³ *Ibidem*, p.109

a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y los derechos.

De tal suerte, a efecto de desentrañar la definición de impuesto, resulta importante atender a la definición de cada una de las contribuciones antes mencionadas y que podemos encontrar en la propia Ley, mismas sobre las que no se abundará al no versar sobre el tema planteado en el presente trabajo.

El artículo 5 de referencia, en su fracción II, define a las aportaciones de seguridad social como *“las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”*.

Por su parte, en la fracción III se definen las contribuciones de mejoras como *“las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas”*.

Finalmente, la fracción IV define a los derechos como *“las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”*.

Partiendo de lo anterior, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

a) Los impuestos no tienen como propósito sustituir la obligación del Estado en materia de seguridad social o establecer una contraprestación por el servicio prestado a favor de una persona que se beneficie de los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

b) Los impuestos no tienen como objeto gravar el beneficio económico directo derivado de la realización de obras públicas.

c) Los impuestos no derivan del uso a aprovechamiento de un bien de dominio público de la Nación, de la recepción de un servicio prestado por el Estado en su función de Derecho Público o de la recepción de servicios prestados por organismos públicos descentralizados al prestar servicios exclusivos del Estado.

Ahora bien, considerando que se ha partido de una definición por exclusión de lo que debe entenderse por un impuesto, es importante atender a las diversas definiciones que nuestro Poder Judicial y la doctrina han establecido sobre dicha acepción, pues claramente podemos afirmar que los impuestos se distinguen de

sus demás contribuciones por cuanto al objeto que persiguen, pero hasta ahora no es posible señalar exactamente cuál sería el alcance de esta contribución.

Por lo anterior, a continuación se abordaran distintas definiciones respecto de dicha contribución:

En primer lugar, fue posible investigar que diversos autores, incluyendo a Juan Manuel Ortega, han hecho referencia a la definición establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien reconoce a los impuestos como *“las prestaciones o cargas con que el estado, en ejercicio de su soberanía financiera y en razón de la solidaridad nacional, grava al causante, como contribuyente, para los gastos del interés general”*.¹⁴

En ese orden, dicho autor considera que los impuestos *“son las contribuciones requeridas a los contribuyentes por la autoridad a título definitivo y sin referencia a una actividad administrativa, con el fin de cubrir las necesidades sociales”*.¹⁵

Por otro lado, bajo una línea o planteamiento similar al que encontramos en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, Rodríguez Lobato define al impuesto como *“las contribuciones establecidas en la ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos”*.¹⁶

Hasta aquí, claramente podemos advertir que los impuestos se distinguen de las demás contribuciones, atendiendo a la finalidad que persigue el Estado con los mismos, pues su función radica en la necesidad del Estado de allegarse de los recursos necesarios para hacer frente a sus obligaciones, entre las cuales por supuesto destaca la necesidad de garantizar los derechos de la sociedad.

Lo anterior, sin pasar desapercibido que el cobro de los impuestos deriva del poder de imperio que ejerce el Estado sobre sus gobernados, destacando que dicha obligación atenderá siempre a un mandato legal.

Ahora bien, Juan Manuel Ortega considera que los impuestos tienen las siguientes características:¹⁷

- a) Son prestaciones públicas patrimoniales que el Estado establece a cargo de los gobernados de manera unilateral y coactiva.
- b) Los gobernados son quienes actualizan los hechos impositivos, que es cuando surge la obligación de contribuir, sin necesidad de que el Estado intervenga.

¹⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p.103

¹⁵ *ibídem*

¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 5

¹⁷ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p.p. 103 y 104

c) Normalmente, el hecho imponible se actualiza derivado del conjunto de conductas que denotan disponibilidad económica real de los particulares, como en la especie sería: 1) adquirir un bien; 2) importar bienes; 3) posesión de un bien; entre otros.

En lo personal, no coincido completamente con dicho autor, dado que las características identificadas en el inciso b) no resultan ser propias de los impuestos.

Se afirma lo anterior, pues atendiendo a la definición que nos brinda el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, respecto de las otras contribuciones, lo cierto es que todas ellas derivan de la actualización de un supuesto jurídico establecido en la Ley y no necesariamente requieren de la intervención del Estado.

Particularmente, me remito al ejemplo de las aportaciones de seguridad social, pues ciertamente el hecho imponible se actualizará, sin que sobre el particular se requiera de la intervención del Estado.

Se afirma lo anterior, pues el patrón contará con la obligación de cubrir las cuotas de seguridad social por cuenta de sus trabajadores, con independencia de si estos últimos se ven en la necesidad de recibir servicios de seguridad social por parte del Estado.

Así, me permito definir a los impuestos como *“aquella prestación pecuniaria o en especie que los gobernados deberán entregar al Estado, al actualizar un determinado supuesto jurídico previsto en la Ley y que tendrán como destino cubrir el gasto público”*.

III.3.1 Clasificación de los impuestos

Por otro lado, vale la pena señalar que, tanto la legislación como la doctrina, han reconocido una variedad de clasificaciones de las que podrían ser sujetos los impuestos.

En particular, la doctrina ha contribuido en la elaboración y definición a cada una de las clasificaciones que nos interesan, distinguiendo esencialmente entre las siguientes: 1) Directos e indirectos; 2) Personales y reales; 3) Subjetivos y objetivos; 4) Específicos y *ad valorem*; 5) Generales o sintéticos y especiales o analíticos; 6) Periódicos o instantáneos; 7) Según la variación de la cuantía porcentual del impuesto; 8) Con fines fiscales y extrafiscales y 9) Globales y nacionales.

Considerando que el estímulo fiscal que nos ocupa se avoca a conceder a los contribuyentes un beneficio, respecto del impuesto al valor agregado, nos avocaremos exclusivamente al estudio de la clasificación relativa a los impuestos

directos e indirectos, personales y reales, así como de los impuestos con fines fiscales y extrafiscales.

III.3.1.1. Impuestos directos e indirectos

Según Juan Manuel Ortega, la doctrina y la Hacienda Pública han establecidos dos criterios para dicha clasificación¹⁸:

Conforme a un criterio de incidencia, el cual presupone que los impuestos directos son aquellos que son cubiertos por el sujeto obligado, mientras que los impuestos indirectos no son cubiertos directamente por el sujeto obligado, ya que pueden trasladarse a un tercero, quien resentirá la carga económica.

Por otro lado, se establece un criterio de manifestación de capacidad contributiva, que reconoce a los impuestos directos como aquéllos que son establecidos con base en el ingreso o patrimonio de las personas, mientras que considera a los impuestos indirectos como aquéllos que se establecen sobre el consumo.

Por otro lado, Alejandro Saldaña Magallanes ha distinguido entre los impuestos directos e indirectos, señalando que *“los primeros son aquellos que no pueden ser trasladados, residiendo en el patrimonio del sujeto pasivo de la relación tributaria, los segundos por el contrario serán aquellos que sí pueden ser trasladados y no residen en el sujeto pasivo de la relación tributaria”*.¹⁹

Específicamente, es posible afirmar que los impuestos directos atienden exclusivamente al patrimonio y capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto.

En efecto, a través de dichos impuestos, quien resiente la carga impositiva es el sujeto que actualiza el hecho imponible, debiéndose imponer el tributo con base en la verdadera capacidad económica del sujeto obligado.

Por otro lado, los impuestos indirectos son aquellos establecidos con base en el consumo, esto es, con base en las manifestaciones de riqueza percibidas en la realización de una determinada operación, con la particularidad de que el consumidor siempre será quien absorbe la carga impositiva, pues el sujeto obligado trasladará el impuesto causado al primero.

¹⁸ *Ibidem*, p.p. 108 y 109

¹⁹ Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 42

III.3.1.2 Personales y reales

Alejandro Saldaña Magallanes ha señalado que los impuestos reales son aquellos que hacen referencia a la cosa, mientras que los impuestos personales son aquellos que prescinden de las condiciones personales de los gobernados, esto es, que atienden a la persona, sin tomar en cuenta los bienes o cosas²⁰.

Bajo dicha definición, es dable concluir que los impuestos personales serán todos aquellos que atienden a la condición económica de las personas, determinándose en función a la verdadera capacidad financiera de éstos.

Mientras tanto, los impuestos reales atienden a elementos diversos de la persona, como lo es el valor de los bienes objeto de una determinada operación comercial celebrada entre dos particulares.

III.3.1.3 Fines fiscales y extrafiscales

Es de explorado derecho que las contribuciones tienen reconocidas dos clases de finalidades, a saber: 1) la finalidad fiscal; y 2) la finalidad extrafiscal.

Dicha característica es propia de cualquiera de las contribuciones antes enunciadas, sin embargo, se presenta con mayor frecuencia en los impuestos.

Alejandro Saldaña Magallanes ha definido a los impuestos con fines fiscales, como aquellos establecidos por los legisladores y que tienen como objeto satisfacer el gasto público, mientras que a los impuestos con fines extrafiscales, los define como los que “se imponen para un fin diverso ya sea político, económico o social”²¹.

Adicionalmente, Juan Manuel Ortega, siguiendo a Ernesto Lejuene, señala que los tributos con fines fiscales son “aquellos en que la capacidad contributiva aparece no sólo como presupuesto legitimador del tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo”, mientras que define a los tributos con fines extrafiscales como “aquellos que por perseguir expresamente fines de política económica, se prescinde de la capacidad contributiva o no se le toma en cuenta como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación”²².

Partiendo de lo anterior, es evidente que la finalidad extrafiscal persigue el cumplimiento de diversos fines constitucionales, como lo son aquellos previstos en los artículos 25, 26, 27, 28, 123 y 131, todos de la Constitución Federal, lo que implica que el Estado abandone el carácter instrumental que tienen los impuestos en función de la captación de recursos públicos para perseguir una finalidad constitucional.

²⁰ *ibídem*

²¹ *ibídem*

²² Citado por Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 111

Como bien señala Juan Manuel Ortega, si bien en un principio las finalidades extrafiscales parecieran tener un claro interés de dirección económica, lo cierto es que la intervención tributaria ha perseguido una nueva serie de metas, como sucedía en el caso del abrogado impuesto a los depósitos en efectivo, a través del cual se pretendía combatir la elusión fiscal, así como actos de corrupción o lavado de dinero.

Por su parte, encontramos que el Estado introduce en los tributos instrumentos que tienden a proteger al medio ambiente y el empleo de las personas incapacitadas, tal como sucede en el caso del artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece un estímulo fiscal a favor de los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad motriz y que requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas, pudiendo reducir de sus ingresos un monto equivalente al cien por ciento del impuesto sobre la renta de dichos trabajadores.

Adicionalmente, encontramos que el legislador introduce en las leyes mecanismos con los cuales persigue como finalidad la protección a la salud.

Tal es el caso del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mismo que tiene por objeto, entre otros, obtener recursos necesarios para combatir problemas de salud derivados de la obesidad o del consumo excesivo de bebidas alcohólicas.

En efecto, como se advierte del artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2017, el presupuesto de egresos aprobado debe prever una *“asignación equivalente a la recaudación estimada para la Federación por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas (...) para destinarse a programas de promoción, prevención, detección, tratamiento, control y combate a la desnutrición, sobrepeso, obesidad y enfermedades crónico degenerativas relativas, así como para apoyar el incremento en la cobertura de los servicios de agua potable en localidades rurales, y proveer bebederos con suministro continuo de agua potable en inmuebles escolares públicos con mayor rezago educativo (...)”*.

Con independencia de lo anterior, es conveniente señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación²³, mediante tesis de jurisprudencia de rubro “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES”, ha establecido una precisión conceptual entre lo que debe entenderse por éstos.

Para llevar a cabo dicha precisión, la Sala sostuvo que mientras los medios utilizados por el Estado para obtener las contribuciones siempre tendrán un fin fiscal (de recaudación) y, en ciertas ocasiones, podrían ser añadidos de un fin

²³ Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV. Septiembre de 2011. Tesis 1a./J. 107/2011

extrafiscal, los ingresos que obtenga el Estado siempre tendrán objetivos extrafiscales.

Lo anterior, pues claramente todos los ingresos que obtenga el Estado deberán ser destinados a dirigir la política financiera, económica y social del país.

Dicho en otras palabras, la recaudación no constituye el fin de los impuestos, sino que es un medio para que el Estado obtenga los recursos que requiere para obtener los ingresos necesarios para atender a las necesidades de la sociedad.

Bajo esa línea argumentativa, Casado Ollero señala que al tiempo en que las contribuciones tienen una función recaudadora, con éstos resulta posible alcanzar directa y automáticamente la realización de los fines contenidos en nuestra Constitución, *“ello porque el tributo no puede seguir considerándose como una institución cerrada en sí misma que agota toda su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora sino que en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”*²⁴.

No obstante lo anterior, si bien las contribuciones adquieren no sólo un papel recaudatorio, sino también extrafiscal, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia de rubro *“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.”*²⁵, ha establecido que dicha función accesoria de las contribuciones como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades, podrá ser válidamente ejercitada, en tanto que no se violen los principios rectores del tributo.

No obstante, Gabriela Ríos Granados considera que *“en el tema de extrafiscalidad, tanto el Pleno, la Primera y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han convalidado el trato inequitativo entre contribuyentes con base en fines extrafiscales, aunque estos fines extrafiscales no se fundamenten en algún derecho humano consagrado en nuestra Constitución Federal, o bien que estos fines extrafiscales no hayan sido plenamente motivados en el debate parlamentario”*²⁶.

Precisamente éste es uno de los puntos sobre los que versará el presente trabajo, pues ciertamente es necesario determinar si la simple finalidad que persiguen los estímulos resulta suficiente para considerar que el trato diferenciado que provocan se apegue a nuestro ordenamiento constitucional.

²⁴ Citado por Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 204

²⁵ Octava Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VII. Junio de 1991. Tesis P./J. 18/91

²⁶ Ríos Granados, Gabriela, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, 2ª. Ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014, p.p. 63 y 64

Desde luego, aun cuando ha sido un criterio constante de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que los fines extrafiscales comulgan con los fines perseguidos en los artículos 25, 26, 27, 28 y 131 de la Constitución Federal, dicho órgano jurisdiccional ha reconocido, a través de la jurisprudencia de rubro “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES²⁷”, que es obligación del legislador justificar expresamente dichas finalidades, al menos que de la simple lectura que se realice respecto del estímulo en estudio se desprenda una notoria intención de auxilio en beneficio de uno o varios sectores severamente desfavorecidos, como podría darse el caso al pretender beneficiar a las comunidades mayormente afectadas por el sismo del 19 de septiembre de 2017.

Al respecto, Alil Álvarez Alcalá considera que los fines extrafiscales se han empleado con la intención de justificar distinciones de trato entre contribuyentes de un mismo impuesto, con el ánimo de esconder una aparente violación al principio de equidad establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos²⁸.

Resulta de gran importancia atender al resumen elaborado por dicha autora, respecto de cómo considera la Suprema Corte de Justicia de la Nación qué debe entenderse dicho concepto:

1.- Las contribuciones *“pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales)”*, adicionalmente a su *“propósito fundamental (...), el recaudatorio para sufragar el gasto público”*.

2.- El fin extrafiscal, entonces es válido *“mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”*.

3.- El legislador deberá justificar en el proceso de creación de la norma, que la finalidad perseguida por determinada imposición de carácter fiscal sea acorde con los objetivos que persigue la Constitución Federal, salvo en los *“casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente”*.

4.- Un fin extrafiscal puede justificar un tratamiento diferenciado entre distintas categorías de contribuyentes. Esto es, lo opuesto a la creación de categorías *“caprichosas”*. Por tanto, una contribución puede considerarse equitativa si sus diferenciaciones se basan en fines extrafiscales.

²⁷ Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI. Mayo de 2005. Tesis 1a./J. 46/2005

²⁸ Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª. Ed., Oxford, México, 2014, p. 375

5.- Adicionalmente (2ª./J.31/2007), se ha señalado que la finalidad que genere la diferencia en el trato de individuos o grupos en situaciones comparables “*debe ser legítima (objetiva y constitucionalmente válida)*” y la distinción debe ser un medio apto y adecuado para lograr el fin u objetivo que el legislador quiera alcanzar. De cumplirse estos requisitos, “*se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos*”.

Con base en lo anterior, es posible afirmar que si bien los fines extrafiscales tienen como propósito conducir la política económica, social y financiera del Estado, con base en lo establecido en los artículos 25, 26, 27, 28 y 131 de la Constitución Federal, la distinción de trato que se genere se verá justificada en la medida que la acción impuesta por el Estado constituya un medio apto para alcanzar dichas finalidades.

III.4. Elementos esenciales de las contribuciones

El artículo 5 del Código Fiscal de la federación hace especial distinción, respecto de los elementos esenciales de las contribuciones, al señalar que se considera que establecen cargas a los particulares todas aquellas disposiciones que se refieren a cualquiera de dichos elementos.

Es de explorado derecho que los elementos esenciales de las contribuciones adquieren un papel relevante en la obligación sustantiva del tributo, pues lo cierto es que si no se actualiza ninguna de éstos, no sería posible el surgimiento de tal obligación.

Con base en lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis de rubro “IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LEY²⁹”, sostuvo que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal exige que los elementos esenciales de las contribuciones, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago estén consignados de manera expresa en la Ley.

Bajo esa misma línea de pensamiento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que el análisis de justicia tributaria que se practique a la luz de lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, forzosamente deberá efectuarse sobre los elementos esenciales de las contribuciones.

En efecto, mediante jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro “ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN

²⁹ Séptima Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte. Pág. 172

RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES³⁰”, ésta sostuvo que los estímulos fiscales deben respetar los principios de justicia tributaria que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de las contribuciones, todo sobre lo que se abundará con mayor profundidad más adelante.

Es por lo anterior, que para efecto de correr un análisis de constitucionalidad, primero es importante conocer el alcance de cada uno de los elementos esenciales de las contribuciones y, una vez delimitado su alcance, estar en posibilidad de determinar si efectivamente el estímulo fiscal que nos interesa incide en alguno de éstos.

III.4.1 Sujeto

Como se dijo con anterioridad, el Estado siempre mantendrá una situación de acreedor y el contribuyente de deudor, lo que convierte a este último en el sujeto pasivo; tan es así, que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal hace referencia a la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios³¹.

Al respecto, de acuerdo con el artículo 73, fracciones VII y XXIX, a la Federación le corresponderá obtener los tributos relacionados con el sistema financiero, la minería, el petróleo, concesiones, vías generales de comunicación, etc., siendo el Servicio de Administración Tributaria el encargado de hacer efectivo este derecho³².

Por su parte, las Entidades Federativas se encargan de los tributos establecidos en las leyes locales y que, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 de la Constitución Federal, se encuentran reservados a las mismas, tales como el Impuesto sobre Nóminas, el Impuesto sobre Hospedaje, etc³³.

Finalmente, los Municipios no cuentan con facultades para determinar impuestos, en tanto que no tienen una legislatura municipal, quedando sus facultades condicionadas a la actividad legislativa de las Entidades Federativas, como puede advertirse del artículo 115 de la Constitución Federal.³⁴

Básicamente, las obligaciones del sujeto activo (Estado) implican la recepción de los ingresos, ejercer las facultades de comprobación para verificar el cumplimiento

³⁰ Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Marzo de 2010. Pág. 1032. Tesis 2a./J. 26/2010

³¹ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, p. 106

³² Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 94

³³ *Ibidem*

³⁴ *Ibidem*, p. 95

de las obligaciones fiscales, la determinación de créditos fiscales, omitir la autorización de ciertos actos sin que previamente se hubieran cumplido los requisitos correspondientes, así como llevar a cabo sus obligaciones accesorias, tales como dar asesoría a los contribuyentes³⁵.

Ahora bien, por lo que respecta a los sujetos pasivos de la relación tributaria, Juan Manuel Ortega los clasifica en dos, a saber: 1) Sujeto pasivo del poder tributario; y 2) Sujeto pasivo de la obligación tributaria³⁶.

Al primero lo define como *“la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible – que por lo general se denomina contribuyente – esto es, de terceros como obligados tributarios. – en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria”*.

A los segundos, los define como *“la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio”*.

Partiendo de un campo de aplicación más extenso, Alejandro Saldaña Magallanes señala que quedan comprendidas en dicha definición las personas físicas o morales extranjeras que estén obligadas al pago, conforme a la legislación aplicable³⁷.

Considerando que el estímulo fiscal sujeto a estudio en el presente regula la obligación sustantiva del impuesto al valor agregado, esto es, la determinación del pago del mismo, es preciso atender específicamente a la calidad de los sujetos obligados tratándose exclusivamente de obligaciones inherentes al pago del impuesto.

Atendiendo a las anteriores definiciones, Juan Manuel Ortega clasifica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva de la siguiente forma: 1) sujeto pasivo en sentido estricto; 2) sujeto pasivo por adeudo ajeno; y 3) sujeto pasivo incidido³⁸.

Los primeros podemos definirlos como aquellos que realizan el hecho imponible previsto en la Ley y que se encuentran obligados por ésta a enterar a la Hacienda del Estado las contribuciones que se generen.

³⁵ Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *op. cit.*, p.p. 107 y 108

³⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p.p. 77 y 78

³⁷ Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 46

³⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p.p. 79, 81, 83 y 84

Los segundos adquieren la calidad de sujetos pasivos, ya sea por sustitución, solidaridad y por responsabilidad.

En el primer supuesto, los sujetos pasivos, sin tener una participación directa en la creación de la obligación tributaria, conocieron del crédito fiscal y no exigieron al responsable contribuyente el pago respectivo (ej. Retenedores y recaudadores); en *el segundo supuesto*, nos encontramos con los sujetos que pagan la prestación debida por el sujeto pasivo principal, al omitir realizar el pago. Alil Álvarez señala que es quien responde con su patrimonio de las obligaciones tributarias de un tercero³⁹ (ej. Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación); y, finalmente, *el tercer supuesto* comprende a las personas que resienten, en una última instancia y directamente en su bolsillo, la carga impositiva generada por la realización de un hecho imponible, sin que éstos sean considerados por la Ley como los sujetos obligados al entero del impuesto, por lo que quien entere el tributo, no necesariamente será quien soporta la carga del mismo (ej. Impuestos que gravan el consumo, como puede ser el caso del “IVA”).

Continúa señalando dicho autor que comparte el razonamiento de Jarach, en el sentido de que *“La razón última para la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma”*⁴⁰.

Bajo esa premisa, dicho autor consideró que existen dos condiciones para la validez constitucional de lo asentado anteriormente, saber: 1) Que los impuestos realmente graven la renta, el patrimonio o el gasto del sujeto pasivo; y 2) Que se creen ficciones jurídicas para definir al sujeto pasivo.

Así, podemos concluir que los sujetos obligados al pago del impuesto, comprenden tanto aquellos que se realizan el hecho imponible previsto en la Ley, aquellos que deberán absorber la carga impositiva con motivo del traslado del impuesto a su cargo, así como por aquellos que se vean obligados a cumplir por cuenta de un tercero, ya sea por tener una responsabilidad solidaria con el contribuyente o por simple voluntad de quien cubrirá el tributo.

Siendo oportuno señalar que la determinación del sujeto obligado, ya sea de manera directa, por adeudo ajeno o como pasivo incidido, deberá encontrarse expresamente prevista en la Ley de la materia.

Con base en lo anterior, dicho autor considera que los estímulos fiscales no rompen con las condiciones antes mencionadas, pues sostiene que éstos cumplen con los propósitos reconocidos en la Constitución; sin embargo, dicha condición siempre dependerá de que la distinción de trato derive del empleo de un mecanismo adecuada para perseguir las finalidades correspondientes.

³⁹ Álvarez Alcalá, Alil, *op. cit.*, p. 8

⁴⁰ Citado por Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 82

III.4.2 Objeto

Las leyes tributarias tienen como propósito perseguir determinada manifestación de riqueza o conducta, que es a lo que mejor conocemos como el objeto de las contribuciones.

De tal modo, como bien señala Rodríguez Lobato, “*Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava*”⁴¹.

En el mismo orden, Luis Felipe Dorantes señala que “*el objeto de los tributos, en términos generales, responde a la pregunta ¿qué grava? De manera que el Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto gravar la utilidad de un ejercicio por las personas físicas o morales, el Impuesto Predial grava la propiedad de los bienes inmuebles, mientras que el Impuesto al Valor Agregado grava el consumo*”⁴².

Incluso, Alil Álvarez coincide con las anteriores definiciones, señalando que se trata de la realidad económica sujeta a imposición⁴³.

Por otro lado, Juan Manuel Ortega lo define como “*el elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo. Es la manifestación de la realidad sometida a la imposición. Se trata de un hecho de la realidad con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible*”⁴⁴.

Al respecto, este último señala que la doctrina y la jurisprudencia admiten que esas realidades son las siguientes:

- a) La renta, que se traduce en los ingresos que perciben las personas o las modificaciones positivas en su patrimonio.
- b) Los bienes o servicios que consumimos, como es el caso del impuesto al valor agregado.
- c) El patrimonio, que comprende los bienes respecto de los cuales se detenta la propiedad.

Bajo esos términos, resulta claro que el objeto del tributo se traduce en la realidad económica sujeta a imposición y no en el fin que se persigue con el mismo⁴⁵.

⁴¹ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 112

⁴² Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 98

⁴³ Álvarez Alcalá, Alil, *op. cit.*, p. 10

⁴⁴ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 54

⁴⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 46

Ahora bien, muchos confunden el objeto del tributo con el hecho imponible, lo cual tiene sentido considerando que el objeto queda precisado a través del hecho imponible.

Sin embargo, mientras el objeto del tributo representa la realidad que soporta el tributo, el hecho imponible detenta las conductas que derivan del objeto de la ley, como en el caso podría ser la enajenación de un bien, la prestación de un servicio, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, todos los cuales derivan del consumo de bienes o servicios⁴⁶.

De tal suerte, es posible afirmar que el hecho imponible consiste en la serie de presupuestos de hecho o hipótesis, cuya realización origina el nacimiento de la obligación fiscal y que claramente guarda una íntima relación con el objeto del tributo, como puede ser la introducción de mercancías por la aduana, la prestación de un servicio, etc.

No debe pasarse por alto que la actualización de un hecho imponible puede depender de la configuración de dos o más circunstancias de modo, tiempo y lugar, que de no actualizarse en conjunto, no darán lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Confirma lo anterior Rodríguez Lobato quien haciendo suyo el razonamiento de Sainz de Bujanda señala que *“el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de cualquiera de los elementos (...) el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción ente los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica (...), y c) Que dos presupuestos distintos deben contener al menos, un elemento diverso (...).”*⁴⁷

De tal suerte, es posible señalar que el objeto del impuesto se determina contestando a la pregunta ¿qué es lo que grava? Respuesta que, en todos los casos, se podrá contestar atendiendo a la realidad económica que sea sometida a imposición, como en el caso del impuesto al valor agregado sería el consumo, mismo que se representa a través de los hechos imponibles establecidos en la Ley que regula el tributo respectivo.

III.4.3 Base

Otro de los elementos esenciales de las contribuciones es la base gravable.

Es de explorado derecho que la base gravable de las contribuciones consiste en la cantidad sobre la que será determinado el impuesto respectivo, esto es, la

⁴⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 55

⁴⁷ Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.115

cantidad a la que se aplicará las tasas previstas en la Ley para la determinación líquida del impuesto adeudado.

Rodríguez Lobato define a la base como “*la cantidad sobre la que se calcula el impuesto*”.

Por su parte, Luis Felipe Dorantes define a la base gravable como “*el monto o cantidad determinada en moneda de curso legal sobre la cual se aplica la tasa o tarifa de los tributos (...) la constituyen los elementos que permite llegar al monto final, el cual multiplicaremos por la tasa del tributo*”⁴⁸.

Alejandro Saldaña Magallanes señala que la base consiste en “*la cantidad o cuantía a la cual se le va a aplicar la tarifa, o sea el valor pecuniario señalado por la ley a la cual se aplica la Tarifa*”⁴⁹.

Bajo esa misma línea, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la base del impuesto sobre la renta lo constituyen las utilidades obtenidas durante el ejercicio fiscal y que la base del impuesto al valor agregado se integra con el total de la contraprestación pactada, así como con las cantidades que adicionalmente se carguen o cobren a quien recibe el servicio.⁵⁰

Con base en lo anterior, resulta posible señalar que la base gravable constituye un elemento complejo, pues para determinarla es indispensable que los factores de los que se encuentra compuesta observen los principios bajo los cuales se rigen las contribuciones y que se encuentran contenidos en la Constitución Federal⁵¹.

De tal suerte, los autores e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han coincidido en que la base gravable será aquella cantidad sobre la cual se determinará el impuesto a pagar a cargo del contribuyente.

III.4.4 Tasa o Tarifa

Luis Felipe Dorantes las define como “*los porcentajes o medidas para cuantificar los tributos*”, siendo la medida más común la de los porcentajes⁵².

Sobre el particular, es de hacer notar que tanto Luis Felipe Dorantes, como Rodríguez Lobato y Alejandro Saldaña mencionan que existen diferentes tipos de tarifas, coincidiendo en que las más usuales son las de derrama, fija, proporcional y progresiva.

⁴⁸ Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 100

⁴⁹ Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 46

⁵⁰ Quinta Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XLIX. Pág. 42

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX. Julio de 2009. Tesis 1a./J. 60/2009

⁵¹ Dorantes Chávez, Luis Felipe, *op. cit.*, p. 100

⁵² *Ibidem*, p. 100

Rodríguez Lobato y Alejandro Saldaña señalan que las tarifas son de derrama *“cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen”*⁵³, como sería el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.

Asimismo, ambos autores coinciden en que estamos ante una tarifa fija cuando *“en la ley se señala la cantidad exacta que debe pagarse por una unidad tributaria”*.

Un ejemplo claro lo encontramos en el pago de derechos por la expedición de una copia certificada, en el que ha sido establecido una tarifa fija para tal efecto, según fue abundado con anterioridad.

Sobre el particular, basta señalar que la tasa fija ha sido declarada constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la tesis de rubro **“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**.

Ahora bien, nuevamente los autores Rodríguez Lobato y Alejandro Saldaña coinciden en que las tarifas son proporcionales *“cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base”*.

Un ejemplo claro lo encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que en su artículo 1 establece que las actividades gravadas por dicha Ley se encuentran sujetas a la tasa del 16%, misma que será aplicada sobre la base del impuesto (contraprestación), como fue abundado en páginas anteriores.

Finalmente, ambos autores coinciden en que las tarifas progresivas son *“aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos, más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado”*⁵⁴.

Caso específico lo encontramos en el impuesto sobre la renta, pues las personas físicas pagarán a razón de una tasa progresiva que se fije con base en los ingresos acumulables obtenidos durante el ejercicio fiscal.

Al respecto, mediante la tesis de rubro **“RENTA. LOS ARTÍCULOS 177 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2002) Y SEGUNDO, FRACCIONES LXXXVII, INCISO A) Y LXXXVIII, INCISO A), DEL DECRETO POR**

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 124 y Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p.p. 46 y 47

⁵⁴ *Ibidem*, p. 125 y Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 47

EL QUE SE EXPIDIÓ AQUÉLLA, QUE ESTABLECEN UNA TARIFA PARA EL PAGO DEL TRIBUTOS CON BASE EN UNA ESTRUCTURA DE RANGOS, UNA CUOTA FIJA Y UNA TASA PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que al establecerse una tarifa con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior, no transgreden los principios constitucionales, ya que si los contribuyentes rebasan el límite superior de un rango y quedan comprendidos en otro “*los preceptos legales señalan una cuota fija a aplicar, entre un límite y otro, en atención al excedente del límite inferior en un porcentaje, lo que refleja la auténtica capacidad del sujeto obligado*”.

Sin embargo, es importante tomar en consideración que las tarifas progresivas pueden tornarse peligrosas, ya que de no establecer un límite máximo, podrían llegar a absorber hasta el 100% de los ingresos de los contribuyentes, encontrándonos ante una contribución confiscatoria.

III.4.5 Época de pago

Para muchos doctrinarios la época de pago no constituye un elemento esencial de las contribuciones; sin embargo, lo cierto es que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido la directriz que el sistema de justicia fiscal mexicano deberá seguir, al considerar que la época de pago, en conjunto con el sujeto, objeto, base y tasa, constituye un elemento esencial de las contribuciones, por lo que éste deberá estar consignado en la Ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades fiscales, ni para el cobro de tributos imprevisibles o a título particular.⁵⁵

Es así, que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que “*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas*”.

Una vez precisado lo anterior, conviene atender al significado de este elemento esencial.

En primer lugar, cabe señalar que la fecha de pago constituye la última etapa de la obligación tributaria, pues constituye la materialización de la obligación misma, que es la entrega de los recursos a favor del Estado.

Juan Manuel Ortega define al pago en materia tributaria como “*el cumplimiento de un crédito fiscal determinado*”, mismo que podrá realizarse en efectivo o en especie, según fue señalado en fojas anteriores.⁵⁶

⁵⁵ Séptima Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte. Pág. 172

⁵⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 69

Alil Álvarez señala que “es el plano o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley”⁵⁷.

Rodríguez Lobato, por su parte, considera que es “el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación”⁵⁸.

En ese tenor, resulta claro que la época de pago consiste en la obligación que tienen los contribuyentes de enterar el impuesto a su cargo dentro de un plazo señalado en la Ley o, de lo contrario, podrían ser sujetos a la imposición de sanciones administrativas.

Cabe señalar que la determinación de la época de pago, no sólo fue establecida atendiendo a la comodidad de los contribuyentes, pues si bien es cierto que gran parte de las disposiciones legales establecen como fecha de pago el día 17 de cada mes (fecha de “quincena”), también lo es que las fechas de pago determinadas por la ley fueron determinadas en función al control que el Estado debe ejercer sobre dicho cumplimiento.

Así, resulta claro que este elemento esencial de las contribuciones dota de una gran relevancia, pues resulta de suma importancia para los contribuyentes conocer con una anticipación suficiente la fecha en que deberán enterar los impuestos a su cargo, pues de lo contrario los contribuyentes no se podrán preparar para cumplir con esas obligaciones (sustantivas y formales).

III.5. Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se encuentran obligados a pagar el impuesto de mérito, todas las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen las siguientes actividades: a) Enajenen bienes; b) Presten servicios independientes; c) Otorguen el uso o goce temporal de bienes; o d) Importen bienes o servicios.

Hasta aquí, es posible advertir que nos encontramos ante un impuesto que tiene por objeto gravar el consumo de bienes y servicios en territorio nacional.

Según lo establecido en el segundo párrafo de dicha disposición, los sujetos obligados al pago (quienes realicen las actividades señaladas en el párrafo anterior) se encontrarán obligados a determinar el impuesto causado por cada operación a razón de una tasa equivalente al 16% de la contraprestación respectiva.

⁵⁷ Álvarez Alcalá, Alil, *op. cit.*, p. 14

⁵⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p.125

Al respecto, la Primera Sala mediante la tesis de jurisprudencia de rubro “VALOR AGREGADO. INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS”, ha sostenido que en México, para la determinación del impuesto al valor agregado, los causantes aplican la tasa al valor total de los actos o actividades que llevan a cabo y, al monto así determinado, le restan el monto correspondiente al impuesto acreditable.

En ese sentido, la Primera Sala sostuvo que la base del impuesto al valor agregado será el monto total pagado al proveedor de bienes y servicios, sin que resulte necesario que en la Ley se establezca o definan la totalidad de los conceptos que podrían quedar comprendidos en dicha cantidad.

Sobre este particular, cabe mencionar que, previo a la reforma hacendaria publicada en el mes de diciembre de 2013, las actividades que se realizaran en la franja fronteriza se encontraban gravadas a la tasa del 11%, lo que obedecía a la competencia comercial que enfrentan las mismas con los países vecinos, sobre todo con los Estados Unidos de América.

Ahora bien, no obstante que el impuesto al valor agregado se encuentra dirigido a los sujetos que realicen las actividades descritas con anterioridad, esto es, a quienes otorguen los bienes o servicios, de conformidad con el tercer párrafo de dicha disposición, el sujeto obligado deberá trasladar el impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, de manera tal que el impuesto grave el valor agregado en cada etapa de su comercialización, hasta que llegue a manos del consumidor final, quien deberá absorber por completo la carga impositiva.

Como bien señalan Agustín Durán y Paulina Flores, al preverse a cargo de los causantes del impuesto la obligación de trasladar el impuesto que se hubiere causado con motivo de la realización de alguna de las actividades descritas con anterioridad, es evidente que nos encontramos ante “*impuesto indirecto, en el que intervienen tanto el que enajena o presta los bienes y servicios (sujeto pasivo del IVA) como el que los consume (sujeto incidido)*”⁵⁹.

Sin embargo, como ocurre en el caso de los impuestos indirectos, el obligado frente a la Hacienda del Estado a enterar el impuesto será el sujeto causante del impuesto, esto es, el sujeto que enajena el bien, presta el servicio, otorga el uso o goce de bienes o que importa bienes, no obstante que la carga impositiva deba ser absorbida por el consumidor final.

Desde luego, considerando que serán los consumidores finales quienes absorban la carga impositiva de una determinada actividad, la Ley prevé a favor de los causantes del impuesto la posibilidad de acreditar en contra del impuesto a su cargo el impuesto que le hubiere sido trasladado (en su calidad de sujeto incidido),

⁵⁹ Durán Becerra, Agustín y Flores Zavala, Paulina, *Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*, 1ª. Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009, p. 4

lo que le permitirá únicamente enterar aquél impuesto que se hubiere causado con motivo de las actividades realizadas a título personal y que hubieran detonado la causación del impuesto (enajenante, prestador de servicios, otorgar uso o goce temporal de bienes, importación de bienes).

Finalmente, cabe señalar que el impuesto al valor agregado deberá cubrirse en los siguientes periodos:

(i) Mediante declaración que se presente el día 17 del mes calendario siguiente al que corresponda el pago. (Artículo 5-E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

(ii) Los contribuyentes que tributen conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, deberán calcular el impuesto de manera bimestral, debiendo efectuar el pago correspondiente hasta el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda. (Artículo 5-F de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

(iii) Los contribuyentes que únicamente realicen actos o actividades consistentes en el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes cuyo monto mensual no exceda la cantidad equivalente a diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal (hoy Unidad de Medida y Actualización), conforme al artículo 116 de la Ley correspondiente, deberán efectuar el entero del impuesto de forma trimestral, a más tardar al día 17 del mes calendario siguiente a la conclusión de los trimestres respectivos. (Artículo 33 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado)

Conforme a lo anterior, resulta posible advertir que todos los elementos esenciales de las contribuciones antes analizados, se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tal como lo ordenó la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que será materia de estudio en páginas posteriores.

III.6. Estímulos Fiscales

Según ha sido señalado anteriormente, los estímulos fiscales pueden decretarse por los legisladores, a través de las leyes fiscales respectivas.

Ejemplo de ello son los estímulos fiscales contenidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta a favor de los patrones que contraten a personas con discapacidad o adultos mayores.

Adicionalmente, dicha facultad puede ser ejercida por el Ejecutivo, de conformidad con la facultad reglamentaria que le confiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, en relación con el artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, tal como se advierte de esta última disposición legal, *“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá (...) Conceder subsidios o estímulos fiscales”*.

El problema lo encontramos cuando nos damos cuenta que, en ordenamiento legal alguno, se encuentra definido lo que debemos entender como un estímulo fiscal, pues como se advierte de los artículos antes mencionados, el legislador se limitó a señalar que el Ejecutivo cuenta con la posibilidad de conceder estímulos fiscales, sin que sobre el particular aportara una definición que delimitará los alcances de dicho concepto.

Para efecto de desentrañar su significado, conviene en un primer paso atender a la definición que la Real Academia Española nos proporciona respecto de la acepción “estímulo”, misma que a su letra dice: “Del lat. *Stimŭlus*. (...) Cosa que estimula a obrar o funcionar”.

Por su parte, la Real Academia Española define a lo fiscal como “*Del lat. Fiscālis* (...) Perteneiente o relativo al fisco o al oficio de fiscal”.

Ciertamente, las definiciones anteriores no nos permiten desentrañar el verdadero significado de “estímulo fiscal”; no obstante lo anterior, es posible concluir que la finalidad de los estímulos es impulsar determinada actividad.

Ante dicha circunstancia, es pertinente acudir a la doctrina, la cual si bien no ha realizado un estudio con la misma intensidad que con diversos temas fiscales, como pudimos ver en el caso de los elementos esenciales de las contribuciones, ciertamente es que algunos jurisconsultos han realizado aportaciones bastante valiosas respecto de este tema.

Al respecto Agustín Durán y Paulina Flores, hacen referencia a la definición que el Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México realizó respecto al estímulo en el sentido de que se trata de “*un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal*”.⁶⁰

Así, con base en la anterior definición, dichos juristas consideran que el estímulo fiscal consiste en “*un incentivo que otorga el Estado a ciertos sectores o actividades con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo de recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertas actividades de aminorar algún perjuicio que hayan sufrido ciertos sectores por causas del hombre o de la naturaleza*”.

De tal suerte, considerando que dichos estímulos buscan alcanzar una finalidad extrafiscal, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante tesis de jurisprudencia de rubro “FINES EXTAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS

⁶⁰ *Ibidem*, p. 48

CONTRIBUCIONES⁶¹” que es obligación del legislador justificar su voluntad en el proceso de creación de las contribuciones, ya que en un problema de constitucionalidad de este tipo, deberá atenderse a las justificaciones señaladas por los legisladores y no a posibles ideas; sin embargo, también reconoce que existen casos en que el auxilio otorgado por el creador de la norma resulta evidente, como podría ser en el caso de apoyo a una clase marginal, quedando en esos casos exceptuados de dicha obligación.

En efecto, la obligación de justificar el otorgamiento de subsidios a favor de la población se hace aún más necesaria, si se toma en consideración que la necesidad de recaudar contribuciones cada vez se ha vuelto un factor más importante para la economía nacional, tomando como base que el porcentaje del Producto Interno Bruto del Estado correspondiente a la producción y venta de barriles de petróleo crudo paso de ascender a un 40% en los años 80's, a un 20% en la actualidad⁶².

Con base en un planteamiento bastante similar, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 158/2009 sostuvo que la creación de un estímulo debe atender, entre otras cosas, a:

- 1) La existencia de un tributo a cargo del beneficiario del estímulo;
- 2) Una situación o actividad especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición pertinente y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del estímulo a su favor, así como su obligación de pago de la contribución respectiva;
- 3) Un objeto o varios, de carácter extrafiscal, que constituye el elemento teleológico del estímulo fiscal;
- 4) El otorgamiento de seguridad jurídica a los contribuyentes; y
- 5) Trascender de lo particular a lo general en el ámbito social.

Hasta aquí, queda claro que para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como para el jurista de referencia, los estímulos fiscales se encuentran dirigidos a reducir la carga impositiva de un sector determinado de contribuyentes, con la finalidad de impulsar un sector de la industria, de aminorar algún perjuicio ocasionado por un desastre natural, impulsar el desarrollo de contribuyentes de escasos recursos, etc.

⁶¹ Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Mayo de 2005. Pág. 157. Tesis 1a./J. 46/2005

⁶² Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 45

Ahora bien, Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala⁶³ coinciden en que la concesión de los estímulos fiscales consiste en una especie de crédito o deducción que el beneficiario podrá hacer valer en contra del impuesto determinado a su cargo.

Así las cosas, también es posible advertir que únicamente podrán beneficiarse los contribuyentes que se encuentren ubicados en el supuesto jurídico previsto por el estímulo correspondiente, lo que implica no solo pertenecer a un sector o grupo específico de la sociedad al que se pretenda apoyar, sino que para ello es necesario ser sujetos del impuesto al que se haga referencia en dicho estímulo.

Lo anterior, pues de lo contrario los sujetos que pretendan beneficiarse del mismo se verán jurídicamente impedidos a hacerlo, pues dicho estímulo no consiste en una cantidad de dinero otorgada de manera gratuita a los gobernados, sino de la posibilidad de utilizar un mecanismo que les permita reducir el monto del impuesto a pagar por determinado periodo.

Cabe destacar que los estímulos fiscales no deben ser sujetos a gravamen alguno, pues de hacerlo así, con ello se estaría atentando en contra de la finalidad que persiguen los mismos.

En efecto, si bien mediante los estímulos fiscales se otorga a los contribuyentes un crédito o una deducción adicional que les permita aminorar la cantidad de impuesto a pagar, no debe dejar de advertirse que el propósito de dicho beneficio tributario radica en una finalidad de carácter constitucional, por lo que debe respetarse en los términos en que fue concedido al gobernado.

Dicho en otras palabras, si el Ejecutivo o el legislador optaron por aminorar la carga tributaria de un sector bajo una mecánica determinada, resultaría absurdo pensar que dicha beneficio sería sujeto de un gravamen, pues con ello se estaría restringiendo una parte de los objetivos constitucionales que se perseguían con dicho estímulo.

Sobre el particular, Agustín Durán y Paulina Flores sostienen que “*resultaría absurdo que el fisco federal pretendiera gravar a los trabajadores de menores ingresos por los montos que perciben en efectivo por concepto de crédito al salario, cuando su situación económica es precaria*”, afirmando por tanto que dicha circunstancia derivaría en una violación directa a los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal⁶⁴.

Ello, considerando que nos encontramos ante un beneficio fiscal que busca aminorar la carga de los contribuyentes, es decir, “*como un no pago del impuesto a un impuesto negativo, el cual se traduce en una disminución de la carga fiscal para el beneficiario del estímulo*”.

⁶³ Durán Becerra, Agustín y Flores Zavala, Paulina, *op. cit.*, p. 48

⁶⁴ *Ibidem*, p. 52

Bajo esa línea de pensamiento, dichos autores sostienen que *“atendiendo a la naturaleza por la cual son creados los estímulos fiscales, resulta que la carga del mismo o la disminución en la percepción de contribuciones debe correr a cargo del Gobierno Federal (...), ya que incumbe al Estado el desarrollo nacional, tal como lo establece el artículo 25 constitucional”*, criterio con el que comulga la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como se advierte de la tesis de rubro **“ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR”**.

De igual modo, es preciso señalar que los estímulos fiscales no gozan de la naturaleza de una exención, pues como bien resolvieron nuestros Tribunales Federales, mientras que las exenciones liberan a los sujetos obligados de la obligación tributaria, ya sea de manera parcial o total, a través de los estímulos fiscales el impuesto sí se causa, por lo que los mismos no implican la extinción de la obligación, sino más bien que el Estado asume la misma, con la intención de obtener una actuación específica del contribuyente⁶⁵.

Ahora bien, cabe señalar que existe una discusión en torno a si los estímulos fiscales son susceptibles de ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, a pesar de que los mismos tengan como objeto crear un mecanismo tendiente a impulsar el desarrollo económico y social del país, lo cual claramente constituye una finalidad constitucional, en términos de los artículos 25 a 28 de dicho ordenamiento.

Por una parte, encontramos que algunos Tribunales Federales consideran que, en virtud de que los estímulos fiscales son *“un beneficio erogado por el Estado en sustitución de la obligación tributaria del contribuyente que realiza actividades de índole parafiscal con el objeto de incrementar sus ingresos disponibles, y cuyo fin es que se encuentren solventes para continuar desahogando dichas cargas públicas, entonces, no le son aplicables los principios constitucionales que regulan las contribuciones”*, mismos que se encuentran regulados en el artículo constitucional de referencia, tal como sucede en el caso de la tesis de jurisprudencia de rubro **“ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7º., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**.

En ese orden, la Primera Sala emitió la tesis de jurisprudencia objeto del presente trabajo y que lleva por rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS**

⁶⁵ Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Enero de 2005. Pág. 1566. Tesis V.4o.J/1

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”, señalando 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.”*

Así, es claro que una corriente de pensamiento señala que los estímulos fiscales no constituyen ajustes a la estructura, diseño o al monto del impuesto, al ser producto de una sanción positiva establecida en una norma promocional y pudiéndose ubicar en los “gastos fiscales”, originados con motivo de la disminución de tributos traducidos en la no obtención de recursos públicos derivada del otorgamiento de un beneficio fiscal encaminado a alcanzar los fines de política financiera, económica y social (que se encuentran previstos en la propia Constitución federal), por lo que no son susceptibles de ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria.

Sin embargo, existe otra corriente de pensamiento en la que algunos Tribunales Federales, así como el Pleno y la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que los estímulos fiscales son susceptibles de ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria, cuando incidan en los elementos esenciales de las contribuciones.

Al respecto, algunos Tribunales Federales sostienen que cuando las actuaciones legislativas, como podría ser el caso de un estímulo fiscal, incidan en la obligación sustantiva de las contribuciones, lo que se traduce en una modificación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de las contribuciones (mediante obligaciones formales que estén estrechamente relacionadas con la determinación de la deuda fiscal o que modifiquen la cantidad que debe pagarse por dicho concepto), deben sujetarse a un control constitucional, a la luz de lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia de rubro “ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN⁶⁶”, mediante la cual resolvió que los estímulos se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social con el propósito de impulsar determinadas actividades o beneficiar determinado sector, “*con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución*”.

De la lectura al amparo en revisión 293/2007 radicado ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que constituye uno de los cinco precedentes que dieron origen a la jurisprudencia de referencia, es posible advertir que la materia de dicho juicio era determinar la constitucionalidad del estímulo fiscal contenido en el artículo 17, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación, mismo que contempla un subsidio en el impuesto al activo a favor de los Almacenes Generales de Depósito por los inmuebles de su propiedad que utilicen para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, consistente en permitir que el valor de dichos activos que se determine conforme al artículo 2, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo, se multiplique por el factor de 0.2.

Así, dicha cantidad sería utilizada para determinar el valor del activo de esos contribuyentes respecto de dichos bienes.

En el caso concreto, la quejosa señalaba, entre otras cosas, que dicha disposición otorga o genera un trato inequitativo en perjuicio de los demás contribuyentes del impuesto al activo y que no son Almacenes General de Depósito, al no atender al objeto gravable del impuesto, sino atendiendo a un elemento subjetivo como lo es el giro de las empresas.

Sobre dicho particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que dicho estímulo fiscal “*reduce su carga tributaria al permitirles aplicar un mecanismo a través del cual pueden calcular el valor de sus activos, con el fin de lograr que la base sea menor en relación con la que resultaría de aplicar la regla general*”.

De tal suerte, la Segunda Sala consideró que dicho estímulo fiscal debe respetar los principios de justicia fiscal que le sean aplicables, al incidir en uno de los elementos esenciales de las contribuciones, “*en virtud de que el estímulo en análisis tiene como finalidad disminuir la base para calcular el impuesto al activo de determinados contribuyentes, concretamente, los almacenes generales de depósito*”.

⁶⁶ Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Marzo de 2010. Pág. 1032. Tesis 2a./J. 26/2010.

En ese sentido, no obstante que ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación coinciden en que los estímulos fiscales son empleados como instrumentos de política económica y social, a efecto de que el Estado impulse y oriente algunas de las actividades o usos sociales, renunciando de esta forma a un ingreso con el propósito de alcanzar una finalidad de carácter constitucional, específicamente en su calidad de rector del desarrollo social, tal como lo establece el artículo 28 de la Constitución Federal, lo cierto es que la Primera Sala considera que por su simple naturaleza no son susceptibles de ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria, mientras que la Segunda Sala considera que sí lo son, en la medida en que incidan en alguno de los elementos esenciales de las contribuciones.

Sobre el particular, considero que la postura más adecuada a nuestro marco normativo sería la desarrollada por la Segunda Sala, pues si bien es cierto que el Estado cuenta con la obligación de impulsar el desarrollo de ciertas actividades y sectores de la sociedad, no menos cierto es que los mecanismos a través de los cuales se brinde dicha orientación o cause deberán implementarse con total respecto a los principios de justicia tributaria, en la medida en que su aplicación genere una modificación al cumplimiento de la obligación sustantiva de la tributación, como podría ser la liberación de la obligación de pago del impuesto o la disminución de la carga tributaria a favor de determinados gobernados.

Así, cualquier distinción de trato que se genere con motivo de la aplicación de un estímulo fiscal, debería encontrar una justificación constitucionalmente válida.

De tal suerte, en el presente me daré a la tarea de realizar un análisis, a efecto de determinar si el estímulo fiscal objeto de la tesis sujeta a estudio debía observar los principios de justicia tributaria relativos a la proporcionalidad y equidad tributarias y, en su caso si el mismo resulta violatorio de alguno de dichos principios.

III.7. Artículo 31, fracción IV de la Constitución

Como fue señalado en páginas anteriores, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos del Estado, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De tal suerte, de dicha disposición constitucional podemos apreciar que la obligación de contribuir al gasto público se encuentra regida por diversos principios constitucionales, a saber: a) Principio de generalidad; b) Principio de proporcionalidad tributaria; c) Principio de equidad tributaria; d) Principio de legalidad; y e) Principio de destino al gasto público.

Ahora bien, considerando que la tesis de jurisprudencia objeto del presente trabajo realiza un pronunciamiento exclusivamente respecto a que el estímulo fiscal respectivo no debe ser sujeto de análisis a la luz de los principios de

proporcionalidad y equidad tributarias, en el presente trabajo nos remitiremos a analizar dichos principios constitucionales.

III.7.1 Etapas del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal

Previo a entrar al análisis de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, vale la pena conocer, en términos generales, la evolución del alcance de la protección constitucional al amparo del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Según Rigoberto Reyes Altamirano, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal ha pasado por cuatro etapas, a efecto de que llegara a reconocerse como una garantía constitucional.⁶⁷

Dicho análisis lo realiza partiendo de diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de los que se desprende una clara evolución en lo que se refiere a la concepción o valor que se ha reconocido a favor de la naturaleza de dicha disposición.

En efecto, con base en la tesis de rubro “ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, VIOLACION AL” emitida el 16 de agosto de 1939, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que los principios reconocidos en dicha disposición no constituían una garantía y, en ese orden, que su violación no daba margen a la concesión del amparo.

Posteriormente, dicho autor considera que surge una segunda etapa, ya que a través de la tesis de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS” emitida el 24 de noviembre de 1943 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se resolvió que los órganos legislativos y no el Poder Judicial, eran los encargados de velar por la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

En una tercera etapa, mediante tesis de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS”, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que era facultad del Poder Legislativo establecer el carácter, tipo y calidades de las cargas fiscales, así como los sujetos y actividades gravadas por los tributos establecidos en la Ley, quedando impedido el Poder Judicial a supuestamente invadir la esfera competencial del Congreso.

La cuarta etapa se vio reflejada en la tesis que lleva por rubro “ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, CUANDO SU VIOLACION DA LUGAR AL AMPARO”, misma en la que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si bien no reconoce el derecho a reclamar una violación directa del artículo 31 en tanto que considera que no regula garantía alguna susceptible de ser protegida, sostiene que procede la protección constitucional en el caso de que dicha reclamación derive de una

⁶⁷ Reyes Altamirano, Rigoberto, *El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 1ª. Ed., Tax Editores Unidos, México, 2003, p.p. 80 y 81

violación del acto reclamado a las garantías contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución.

Finalmente, dicho autor considera que surge una quinta etapa, en la que se superó el criterio consistente en que el Poder Judicial no contaba con la facultad de analizar si las contribuciones son proporcionales e inequitativas, pudiendo decretar dicha circunstancia, a través del juicio de amparo, todo lo cual se hizo patente en la tesis de rubro “IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”.

Una vez señalado lo anterior, en el presente trabajo se abundará únicamente en el estudio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que la tesis que nos interesa únicamente hace referencia a éstos.

III.7.2. Proporcionalidad tributaria

Como se ha venido señalando a lo largo del presente escrito, dicho principio tiene su base en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, específicamente en aquella parte en que fue establecido que deberá contribuirse de *la manera proporcional*.

Juan Manuel Ortega Maldonado sostiene que “*La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos*”⁶⁸.

Por su parte, Miguel Carbonell sostiene que dicho principio deriva de la idea aristotélica relativa a un trato igual entre iguales y desigual entre desiguales, lo que implica que los que tengan mayor patrimonio deberán contribuir conforme a una tasa más elevada⁶⁹.

Así, claramente dicho principio se asimila al principio de justicia, al que hace alusión Adam Smith en su obra “La riqueza de las Naciones”, mismo que trata sobre la realización del pago de los impuestos, considerado la capacidad económica de los gobernados, la cual se determinara en proporción a sus ingresos⁷⁰.

⁶⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 206

⁶⁹ Carbonell Sánchez, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 3ª. Ed., Porrúa, México, 2009, p. 795

⁷⁰ Citado por Saldaña Magallanes, Alejandro A., *op. cit.*, p. 42

Hasta aquí, queda claro que la filosofía de dicho principio radica en que los sujetos obligados aporten una parte justa de su patrimonio para los gastos públicos del Estado, misma que deberá ser determinado con base en el monto de sus ingresos.

Sin embargo, no existe una regla general para la aplicación de dicho principio, pues como señalan Juan Manuel Ortega y Gabriela Ríos Granados, dicho principio se configura de acuerdo a la naturaleza de cada contribución, lo que se traduce en el modo en que se aplique dependerá de la clase de contribución sujeta a análisis⁷¹, ya sea que se trate de un derecho, aportaciones de seguridad social, contribuciones por mejoras o impuestos.

De igual modo, el principio de proporcionalidad tributario no puede ser entendido de la misma forma, tratándose de impuestos directos e impuestos indirectos.

Específicamente por lo que se refiere a los impuestos que gravan la capacidad económica presunta, como sería el caso del impuesto al valor agregado, es claro que atienden al patrimonio del consumidor, habiendo considerado el legislador que la simple manifestación de riqueza de que se desprende de una determinada operación resulta suficiente para soportar el consumo, consecuentemente, también lo es para soportar la carga tributaria impuesta a su cargo.

Se afirma lo anterior, pues considerando que el patrimonio se repercute en un tercero, en la medida que la misma Ley obliga al causante del impuesto a trasladarlo al consumidor, no sería posible determinar el cumplimiento a dicho principio, conforme al patrimonio de un sujeto que no resiente la carga fiscal del mismo.

Por lo tanto, la Segunda Sala mediante jurisprudencia de rubro "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS"⁷² ha sostenido que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para emitir un pronunciamiento sobre su proporcionalidad, debiendo vincular el objeto del impuesto con la cantidad que se pague por determinado acto o actividad, para lo cual resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado a los consumidores, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores, así como a la figura del acreditamiento, ya que ésta última permite que el contribuyente efectúe una aportación equivalente al valor que agregó en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Así, queda claro que a través de dicho principio se busca que los contribuyentes aporten una parte justa de su riqueza, de manera que conserven los recursos necesarios para llevar una vida digna, pues de lo contrario nos encontramos en

⁷¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 206 y Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 68

⁷² Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Mayo de 2006. Pág. 298. Tesis 2a./J. 56/2006.

presencia de contribuciones confiscatorias, en mera violación a nuestro texto constitucional.

En efecto, como bien señala Narciso Sánchez, la excesiva contribución provoca molestia entre los contribuyentes, circunstancia que pudiera llegar a generar que éstos incurran en prácticas evasivas⁷³, mismas que se traducen en la captación de menores recursos, lo que implica que el Estado cuente con menores recursos para atender a cada una de sus obligaciones (entre las que destaca la de proporcionar a los habitantes los medios necesarios que garanticen la satisfacción de sus derechos).

III.7.3. Equidad Tributaria

Según Gabriela Ríos Granados, la equidad de trato en materia tributaria implica que *“el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o supuesto de hecho que debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas”*⁷⁴.

En esa línea de pensamiento, Armando Miranda Pérez ha señalado que la equidad tributaria exige que *“a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias jurídicas idénticas”*⁷⁵.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante tesis de jurisprudencia de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL” señaló que *“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad (...) los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”*.

Ahora bien, al igual que como ocurre en el caso del principio antes mencionado, el análisis del principio de equidad tributaria no puede correrse de la misma forma, tratándose de impuestos directos e indirectos.

Esto es así, pues como ya fue señalado, en el caso de los impuestos indirectos quienes asumen la carga impositiva serán los consumidores y no los sujetos que realizaron la actividad gravada y que se encuentran obligados a enterar el impuesto.

⁷³ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª. Ed., Porrúa, México, 2011, p. 156

⁷⁴ Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, p. 75

⁷⁵ Miranda Pérez, Armando, *Temas Selectos de Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Editorial Liber Iuris Novum, México, 2011, p.p. 280 y 281

Bajo ese tenor, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que mientras el análisis de equidad tributaria de los impuestos directos deberá realizarse a partir de la comparación entre sujetos, es válido excepcionalmente que el estudio de la equidad tributaria de los impuestos indirectos *“se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, fuera del supuesto de sujeción”*.

Desde luego lo anterior cobra sentido, pues si bien los sujetos causantes del impuesto no pueden ser sujetos de comparación, en tanto que ellos no son quienes resienten la carga fiscal, sino los consumidores a quienes trasladan el impuesto correspondiente, resulta lógico que en determinados casos sea posible correr el estudio de constitucionalidad a la luz del principio de equidad tributaria, partiendo de los bienes o servicios sobre los que incide la tributación.

Ahora bien, como señala Gabriela Ríos Granados, existen ocasiones en que pudiera darse un trato diferenciado, mismo que pudiera obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, como es el caso de la aplicación de fines extrafiscales, circunstancia que deberá ser justificada correctamente en la exposición de motivos, tal como fue señalado en páginas anteriores.

En efecto, dicha situación de igualdad no necesariamente implica que todos los sujetos obligados de un tributo en especial reciban un trato idéntico, pues como bien sostuvo el mismo Pleno, mediante tesis de jurisprudencia de rubro *“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”*, *“El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley”*.

Dicho en otras palabras, los sujetos que se encuentren en una idéntica situación frente a las disposiciones legales que regulen una determinada contribución, deberán recibir un mismo trato en la medida que se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos que se encuentren en una situación diversa, quedando incluso el legislador obligado a realizar clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento

diferente, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales⁷⁶.

Sobre el particular, como bien señaló la Primera Sala mediante la tesis de rubro “FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO”, *“partiendo de la premisa de que efectivamente existiría un trato diferenciado, la búsqueda de fines extrafiscales o de política tributaria no es la razón que justificaría el establecimiento de un trato discriminatorio, sino que evidenciaría que la diferenciación no vulnera la Constitución y que se cumplen los postulados de la garantía de equidad”⁷⁷*.

De considerar lo contrario, ello nos llevaría al absurdo de suponer que existe una violación a la garantía de equidad tributaria, a la cual se opondrían posteriormente una o varias finalidades avaladas por la Constitución, específicamente en su artículo 28, que son precisamente las que justifican dicha distinción de trato.

De tal suerte, la Primera Sala considera que un trato desigual no implica en automática una violación de la garantía referida, sino que deberá previamente analizarse las circunstancias que dieron lugar al mismo, las cuales deberán realizarse bajo una óptica constitucional.

Con base en lo anterior, el Pleno llegó a las siguientes conclusiones:

- a) No toda desigualdad de trato se traduce en una violación al artículo 31, fracción IV constitucional, pues ésta únicamente se da cuando se produzca una distinción de trato entre situaciones tributarias que puedan ser consideradas como iguales, sin que para ello se desprenda una justificación constitucionalmente válida.
- b) Se deben determinar las mismas consecuencias, respecto de iguales supuestos de hecho.
- c) Los legisladores únicamente podrán establecer una desigualdad de trato cuando ésta no resulte artificiosa o injustificada.
- d) Las diferencias establecidas por el legislador deberán ser adecuadas y proporcionadas, de modo que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

⁷⁶ Novena Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000. Pág. 35. Tesis P.J. 24/2000.

⁷⁷ Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Enero de 2000. Pág. 551. Tesis 1a. XX/2009.

Capítulo IV. Análisis de la sentencia

Como fue señalado en el capítulo II del presente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*” debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y, no así, bajo la perspectiva del principio de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

En efecto, la Primera Sala consideró que dicho estímulo fiscal consiste en un beneficio otorgado por razones no estructurales de la contribución, el cual es producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y puede 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 social adoptada en un época determinada.

Por lo anterior, resolvió que 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 contribuyente.

Sin que lo anterior implique que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, ya que considera que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad y no al de equidad tributaria, tal como fue resuelto por dicha Sala mediante la 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”.

Sin embargo, creo que la consideraciones de las cuales parte la Primera Sala para sostener que los estímulos fiscales no deben ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria resultan incorrectos, según se detalla a continuación:

IV.1 Análisis respecto de la obligación de observar principios de justicia tributaria

Según se desprende de la sentencia objeto de estudio del presente trabajo, la Primera Sala consideró que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio del “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, no es susceptible de ser analizado a la luz de los principios de justicia tributaria, en tanto que no constituye un ajuste a la estructura, monto o diseño del impuesto al valor agregado, 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.

Dicha consideración corresponde al criterio formado previamente por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que fuera externado al resolver la contradicción de tesis 276/2015 en sesión de 9 de mayo de 2016, de la cual derivó la tesis: “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”.

Sin embargo, contrario a lo sostenido por la Primera Sala, lo cierto es que los estímulos fiscales sí pueden llegar a incidir en los elementos esenciales de las contribuciones y, por ende, en el diseño o monto de los impuestos, casos en que deberían de observar los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución federal.

En efecto, como bien fue señalado por la Segunda Sala, al día de hoy existen diversos estímulos fiscales que han incidido en los elementos esenciales de las contribuciones.

Un ejemplo de ellos es el estímulo fiscal previsto en el artículo 17, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación, mismo que contempla un subsidio en el impuesto al activo a favor de los almacenes generales de depósito por los inmuebles de su propiedad que utilicen para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, consistente en permitir que el valor de dichos activos que se determinen conforme al artículo 2, fracción II de la Ley del Impuesto al Activo, se multiplique por el factor de 0.2.

Resulta claro que dicho estímulo incide en alguno de los elementos esenciales de la contribución, específicamente en la base del tributo, pues con su aplicación se le permite a los contribuyentes reducir el monto total de la base sobre la cual se calculara el impuesto al activo, al prever la posibilidad de multiplicar la misma por el factor de 0.2, lo que provoca que el contribuyente pague una cantidad de impuesto menor a la que tenía derecho.

Sin embargo, dicha circunstancia es pasada por alto por la Primera Sala, quien en un primer plano asume que los estímulos fiscales no constituyen un ajuste a la

estructura, diseño o al monto de un impuesto, cuando lo cierto es que dicha afirmación carece de sustento, tal como ha quedado demostrado en párrafos anteriores.

De tal suerte, no es posible afirmar que estímulo fiscal alguno incide en la estructura o monto de un impuesto, pues si bien existen determinados estímulos que no inciden en los elementos esenciales de las contribuciones, como podría ser el caso de un estímulo fiscal que prevea a favor de un sector determinado de contribuyentes la posibilidad de no cumplir con una obligación de carácter formal, también lo es que existen estímulos fiscales que sí inciden en los elementos esenciales de las contribuciones, como ha quedado acreditado.

Hasta aquí es posible advertir que las consideraciones de las que parte la Primera Sala para determinar que el estímulo fiscal objeto del presente no debe observar los principios de justicia tributaria, derivan de una incorrecta apreciación de la naturaleza y efectos de los estímulos fiscales, pues parte de la premisa de que supuestamente ningún estímulo fiscal incide en los elementos esenciales de la contribución, sin que sobre el particular llevará a cabo un análisis de los efectos generados con la aplicación del estímulo fiscal objeto de la sentencia que nos ocupa.

En efecto, la Primera Sala se limita a señalar que todos los estímulos fiscales, como es el caso del estímulo que nos ocupa, tienen como propósito otorgar un crédito que no afectara la estructura y monto de los impuestos, haciendo depender en dicha circunstancia que no deberán respetar los principios de justicia tributaria; sin embargo, lo cierto es que dicha afirmación carece de todo sustento, pues omite realizar un verdadero análisis respecto de la forma en que debía aplicarse dicho estímulo, lo que le habría permitido delimitar si efectivamente el mismo incide o no en los elementos esenciales de la contribución o en el monto del impuesto.

En el caso particular, el estímulo fiscal que nos ocupa consiste en que 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 aplicar un estímulo fiscal consistente en 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.

Lo anterior, siempre que no trasladen 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.

Sobre el particular, es posible advertir que el estímulo fiscal no incide en el objeto del tributo, pues lo cierto es que los contribuyentes beneficiados seguirán causando y determinado el impuesto al valor agregado a pagar con base en las operaciones de consumo y que se encuentran delimitadas en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte, es posible apreciar que dicho estímulo fiscal no incide en la base gravable del impuesto, pues los contribuyentes beneficiados determinarán el impuesto causado considerando la contraprestación de la totalidad de actos o actividades gravados que hubieran realizado en un periodo determinado.

Asimismo, es posible afirmar que dicho estímulo fiscal no afecta o modifica la tasa del impuesto al valor agregado aplicable a dichas operaciones, pues todas las operaciones realizadas por los beneficiados y que constituyan actos o actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado deberán determinarse a razón de una tasa del 16%

Finalmente, es posible afirmar que el estímulo fiscal no incide en la época de pago, pues los contribuyentes beneficiados quedan obligados a presentar su declaración en la fecha establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No obstante todo lo anterior, la Primera Sala omite realizar un análisis respecto del efecto que se genera con la concesión del estímulo fiscal que nos ocupa.

En efecto, si bien es cierto que no es posible afirmar que el estímulo fiscal incide en la base gravable, pues claramente el crédito con que cuentan los beneficiados será aplicado en contra del impuesto determinado a su cargo, lo cierto es que con la aplicación del mismo se logra el mismo efecto económico para el caso de que se hubiera aplicado dicho crédito directamente en contra de la base.

Ello, pues si bien el crédito no se aplica directamente sobre la base gravable del impuesto al valor agregado, esto es, sobre el monto total de las contraprestaciones efectuadas por los actos o actividades gravados del mes correspondiente, al permitir su aplicación en contra del impuesto a cargo determinado, permite que los contribuyentes no paguen cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado, lo que permitiría obtener el mismo efecto económico en caso de aplicarse en contra de la totalidad de la base gravable.

Es así, que contrario a lo sostenido por la Primera Sala, el estímulo fiscal objeto del presente afecta directamente a la obligación sustantiva de la contribución, pues modifica el monto del impuesto a pagar.

Se afirma lo anterior, pues los contribuyentes beneficiados por dicho estímulo fiscal, determinarán un impuesto a cargo en cantidad de \$0.00, no obstante haber realizado actos o actividades gravados, por los cuales deberían de enterar el impuesto al valor agregado generado por dichas operaciones a razón de una tasa del 16%.

Ahora bien, no debe pasarse por alto que el diseño de la contribución también se ve modificado, pues se prohíbe a los contribuyentes beneficiados por dicho impuesto trasladar el impuesto al valor agregado a los consumidores, no obstante que al tratarse de un impuesto indirecto, el propio artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé dicha obligación.

De tal suerte, con la implementación de dicho estímulo fiscal, no sólo se afecta directamente la obligación sustantiva de la contribución, al modificarse el monto del impuesto a pagar, sino también el diseño establecido en la Ley, pues derivado de su aplicación, los contribuyentes no podrán trasladar impuesto alguno a los consumidores, no obstante que la mecánica establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado exige a los sujetos obligados que trasladen el impuesto.

De tal suerte, tomando como referencia los criterios sustentados por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en especial las consideraciones planteadas en la sentencia dictada al resolver el amparo en revisión 293/2007, dado que el estímulo fiscal de referencia incide directamente en la obligación sustantiva de la contribución, al modificar la determinación del monto del impuesto a pagar, es claro que con su aplicación se genera el mismo efecto económico de haberse efectuado el acreditamiento de referencia directamente sobre la base gravable del impuesto.

Por lo anterior, lo correcto hubiera sido que la Primera Sala hubiera procedido a realizar un análisis a la luz de los principios de justicia tributaria, atendiendo a los planteamientos realizados por el quejoso, pues claramente la implementación del estímulo fiscal de referencia tiene una incidencia directa sobre la obligación sustantiva de la contribución, a pesar de que el crédito obtenido con motivo del mismo no se aplique directamente en contra de la base gravable del impuesto al valor agregado del mes respectivo, pues con su simple aplicación se logra un efecto económico equivalente, al eliminar la obligación de pago del impuesto.

Sobre este particular, cabe señalar que la determinación efectuada por la Segunda Sala en el sentido de que los estímulos fiscales que incidan en los elementos esenciales de la contribución deberán ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria, parte de la base de que, a través de éstos se determina la obligación sustantiva del tributo, mejor entendida como la obligación de pago del impuesto.

De tal suerte, los estímulos fiscales que incidan en la obligación de pago del impuesto, como ocurre en el caso concreto, deberán respetar los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución federal.

Ello, pues de lo contrario se estaría permitiendo a los legisladores y al Ejecutivo que delimiten la forma de contribuir, en contravención a las reglas que sobre el particular establece la Constitución Federal, circunstancia que incluso atentaría en

contra del principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo lo cual pasa por alto la Primera Sala.

De ahí, que la simple consideración en el sentido de que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación no debe ser analizada a la luz de los principios de justicia tributaria, al considerar que supuestamente los estímulos fiscales no inciden en el diseño y monto de las contribuciones, deviene incorrecta.

Por lo tanto, lo correcto sería que, previo a efectuar un análisis del estímulo fiscal de referencia a la luz del derecho humano de igualdad establecido en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Primera Sala hubiera corrido un análisis de constitucionalidad a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV referido.

IV.2 Análisis respecto de la violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias

Una vez señalado lo anterior, resulta necesario atender a la exposición de motivos, para así conocer las razones por las cuales el Ejecutivo optó por otorgar el estímulo fiscal de referencia y, así, poder determinar si la distinción de trato que se genera con el mismo guarda una justificación constitucionalmente válida.

En primer lugar, es importante tomar en consideración que el estímulo fiscal que nos ocupa va dirigido a los contribuyentes que opten por tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal y que cumplan con las obligaciones previstas en dicho régimen, como lo son, entre otros, los siguientes:

- a) Realizar únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional;
- b) Que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubiera excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.
- c) Que estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite referido en el inciso anterior.

Ahora bien, de la exposición de motivos del Decreto por la cual se creó la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible advertir que con la creación de dicho Régimen se pretende crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como de seguridad social, lo cual se logra otorgando a dichos contribuyentes la oportunidad de iniciar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias y a través del cual se brinde acceso a servicios de seguridad social.

Sin embargo, cabe señalar que los beneficios previstos a favor de los contribuyentes que opten por tributar bajo dicho régimen son cedulares, pudiendo permanecer en dicho régimen durante un plazo máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos.

De tal modo, una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV establecido en la Ley.

Una vez analizado lo anterior y como bien concluye la misma Primera Sala, dicho régimen tenía como finalidad incrementar la capacidad económica del Estado, mediante el fomento de creación de empresas en la formalidad, al tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal, lo que se lograría a través de la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales durante un plazo de 10 años.

Ahora bien, considerando que el estímulo fiscal que nos ocupa no impone cargas adicionales a los contribuyentes beneficiados, no hay materia de análisis para correr un análisis de constitucionalidad a la luz del principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

Sin embargo, si existen elementos que permitan identificar una distinción de trato entre sujetos que están en una misma posición ante la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, pues con independencia del Régimen tributario conforme al cual los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de carácter fiscal, lo cierto es que dos personas que realicen un mismo acto o actividad gravada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado recibirán un trato distinto.

Ello, pues mientras un contribuyente que tribute bajo un régimen fiscal distinto al correspondiente al Régimen de Incorporación Fiscal deberá enterar la totalidad del impuesto causado por la realización de dicha actividad (una vez efectuado el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado), los contribuyentes que tributen conforme a este último régimen cuentan con la posibilidad de aplicar un crédito en contra del 100% del impuesto causado, lo que se traduce en una no obligación de pago que asume el Estado a su favor.

De tal modo, considerando que dicho estímulo fiscal sí otorga una distinción de trato entre dos contribuyentes que se encuentran en una misma posición frente a la norma, lo procedente era que, previo al análisis realizado respecto de dicho estímulo fiscal a la luz del principio de igualdad, que la Primera Sala realizara un análisis a la luz del principio de equidad tributaria, considerando las circunstancias que dieron lugar al trato diferenciado entre los beneficiados de dicho estímulo y los demás contribuyentes del impuesto al valor agregado.

Sobre el particular, una vez analizada la exposición de motivos que dio lugar a la distinción de trato que se genera entre los contribuyentes que opten por tributar bajo el Régimen de Incorporación Fiscal y los demás contribuyentes, consideró que no se actualiza una violación al principio de equidad tributaria.

Lo anterior, pues como fue señalado en el Capítulo anterior, el principio de equidad tributaria implica tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, lo que implica que contribuyentes con una capacidad económica inferior puedan ser sujetos de cargas fiscales menores, precisamente atendiendo a que su condición los dota de una menor capacidad para contribuir al gasto público del Estado.

En efecto, conforme a dicho principio debe procurarse una igualdad real y no absoluta, lo que incluso dota al legislador de la facultad y obligación de crear distintas clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas y parámetros razonables.

Incluso, dicha distinción de trato pudiera obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, como sería el caso de una distinción de trato generada por la aplicación de fines extrafiscales, siempre y cuando quede justificada dicha distinción sobre bases objetivas, tal y como ocurre en el caso concreto.

De tal suerte, de haber realizado un análisis de dicho estímulo fiscal a la luz del principio de equidad tributaria, la Primera Sala hubiera podido concluir que la distinción de trato generada con la implementación del mismo no genera una transgresión a dicho principio, en tanto que la misma deriva precisamente de las particularidades de las que gozan los contribuyentes que tributan bajo el Régimen de Incorporación Fiscal, como lo es que obtengan un nivel máximo permitido de ingresos en el ejercicio.

Por su parte, la distinción de trato guarda justificación, en la medida que dicho estímulo obedece a una finalidad de carácter extrafiscal, como lo es incentivar la creación de nuevas empresas dentro de la formalidad e invitar a los contribuyentes a unirse a la formalidad, todo ello con el propósito de recaudar en un futuro mayores contribuciones en beneficio de la sociedad en general.

De ahí, podemos concluir que si bien es cierto que en el caso concreto no se actualiza una transgresión a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, lo cierto es que la sentencia deviene ilegal en tanto que omitió llevar el referido análisis, con independencia de su resultado.

Capítulo V. Conclusión

Con base en lo anteriormente expuesto, es posible advertir que el análisis realizado por la Primera Sala, respecto de los argumentos expuestos por los quejosos, resulta ilegal.

Lo anterior, pues parte de la base de que los estímulos fiscales, por su propia naturaleza, no inciden en la estructura, diseño o monto de los impuestos, por lo que no están obligados a respetar los principios de justicia tributaria, no obstante que como ha quedado demostrado, dicha premisa carece de sustento jurídico, pues claro es que existen estímulos fiscales que sí indican sobre la obligación sustantiva de las contribuciones.

De tal modo, como ha quedado demostrado en el presente, lo correcto hubiera sido que la Primera Sala efectuara un análisis respecto de los efectos generados con el estímulo fiscal objeto del presente trabajo y, una vez hecho lo anterior, determinar si efectivamente el mismo incide en la obligación sustantiva de la contribución, lo que la llevaría a efectuar un análisis de la constitucionalidad del mismo a la luz de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, como se desarrolló en el presente, si bien es cierto que el estímulo fiscal consiste en el otorgamiento de un crédito que podrá ser aplicado en contra del monto del impuesto a pagar (por lo que no es posible afirmar que incide directamente en uno de los elementos esenciales de la contribución), lo cierto es que sí índice directamente en la obligación sustantiva de dicho tributo.

Ello, pues con la aplicación de dicho estímulo fiscal se permite a los beneficiados reducir en su totalidad el monto del impuesto al valor agregado determinado por cada mes o periodo, lo que desde luego genera el mismo efecto económico en comparación a si dicho crédito hubiera sido aplicado en contra de la base gravable del impuesto al valor agregado.

De tal suerte, de haber efectuado un correcto análisis de los efectos generados con la aplicación de dicho estímulo fiscal, la Primera Sala hubiera estado en posibilidad de advertir que con su implementación sí se modifica el monto del impuesto.

Lo anterior, pues no obstante que los beneficiados realicen actividades por las que se cause impuesto al valor agregado, cuentan con la posibilidad de aplicar un crédito en contra del impuesto determinado del mes correspondiente, lo que tendrá como efecto la reducción total de dicho monto.

En ese sentido, es claro que el estímulo fiscal objeto del presente trabajo sí es susceptible de ser analizado a la luz de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Una vez señalado lo anterior, fue posible advertir que el trato diferenciado que se genera con la aplicación de dicho estímulo fiscal no ocasiona una transgresión al principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que el mismo no establece a cargo de contribuyente alguno, cargas adicionales que implicarán la obligación de contribuir de manera desproporcional a su patrimonio.

Por su parte, fue posible concluir que dicho trato diferenciado no ocasiona una transgresión al principio de equidad tributaria, en la medida en que dicha distinción se genera entre contribuyentes que no se encuentran en una misma posición jurídica.

Lo anterior, pues para contar con la posibilidad de beneficiarse de dicho estímulo fiscal, es necesario cumplir con una diversidad de requisitos, entre los cuales se encuentran incluidos: a) realizar únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional; b) que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubiera excedido de la cantidad de \$2'000,000.00; y c) que estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite referido en el inciso anterior.

Aunado a lo anterior, dicha distinción de trato se encuentra justificada en la búsqueda de alcanzar un fin de carácter extrafiscal, como lo es el incentivar la creación de nuevas empresas en la formalidad, así como invitar a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal, lo que se lograría a través de la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales durante un plazo de 10 años.

Por lo anterior, es posible afirmar que existen elementos objetivos y parámetros razonables que justifican la distinción de trato que se genera con la implementación de dicho estímulo, por lo que no sería posible afirmar que con el mismo se genera una transgresión al principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Bibliografía

Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Porrúa, México, 2017

Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, 2ª. Ed., Editorial ISEF, México, 2007.

Dorantes Chávez, Luis Felipe, *Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Editorial Patria, México, 2012.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. Ed., Oxford, México, 1998.

Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, *Derecho Fiscal*, 12ª. Ed, Editorial Lemusa, México, 2010.

de la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 27ª. Ed., México, Porrúa, 2006.

Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, 2ª. Ed., Editorial ISEF, México, 2007.

Ríos Granados, Gabriela, *Derechos Humanos de los Contribuyentes*, 2ª. Ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2014.

Álvarez Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª. Ed., Oxford, México, 2014.

Durán Becerra, Agustín y Flores Zavala, Paulina, *Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*, 1ª. Ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.

Reyes Altamirano, Rigoberto, *El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 1ª. Ed., Tax Editores Unidos, México, 2003.

Carbonell Sánchez, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 3ª. Ed., Porrúa, México, 2009.

Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª. Ed., Porrúa, México, 2011.

Miranda Pérez, Armando, *Temas Selectos de Derecho Fiscal*, 1ª. Ed., Editorial Liber Iuris Novum, México, 2011.

Criterios emitidos por el Poder Judicial

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV. Septiembre de 2011. Tesis 1a./J. 107/2011

Octava Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo VII. Junio de 1991. Tesis P./J. 18/91

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI. Mayo de 2005. Tesis 1a./J. 46/2005

Séptima Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte. Pág. 172

Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Marzo de 2010. Pág. 1032. Tesis 2a./J. 26/2010

Quinta Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XLIX. Pág. 42

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX. Julio de 2009. Tesis 1a./J. 60/2009

Séptima Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Volumen 91-96, Primera Parte. Pág. 172

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Mayo de 2005. Pág. 157. Tesis 1a./J. 46/2005

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Enero de 2005. Pág. 1566. Tesis V.4o.J/1

Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Marzo de 2010. Pág. 1032. Tesis 2a./J. 26/2010.

Novena Época, Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Mayo de 2006. Pág. 298. Tesis 2a./J. 56/2006.

Novena Época, Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000. Pág. 35. Tesis P.J. 24/2000.

Novena Época, Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Enero de 2000. Pág. 551. Tesis 1a. XX/2009.