



# 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

---

***Aplicación de los principios tributarios a los estímulos fiscales que afectan a  
los elementos esenciales del tributo***

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**C.P. Moisés Gutiérrez Morales**

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

Ciudad de México

2019.

## **Agradecimientos...**

A Chato y a mi familia

## Contenido

<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	4
I.1. Tópico Jurídico .....	11
II.2. Análisis de los hechos más relevantes .....	12
II.3. Temas para analizar.....	18
II.4. Propuesta de tesis sobre el tópico seleccionado.....	18
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPIOS Y REGLAS</b> .....	20
<b>III. ANÁLISIS DOCTRINAL</b> .....	23
III. 1. Distinción entre reglas y principios jurídicos .....	23
III.2. Qué son las reglas jurídicas.....	24
III.3. Qué son los principios jurídicos.....	25
III.4. Naturaleza jurídica de los principios tributarios .....	27
III.4.a). Proporcionalidad tributaria.....	28
III.4.b). Equidad tributaria .....	31
III.4.c). Legalidad tributaria.....	34
III.4.d). Destino al gasto público.....	35
III.5. Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales .....	36
III. 6. Elementos esenciales del impuesto .....	39
<b>IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA</b> .....	43
<b>IV.1.</b> Principios tributarios: ¿resultan aplicables al estudio de regularidad constitucional de los estímulos fiscales? Un análisis de las alternativas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	43
<b>V. CONCLUSIONES</b> .....	55
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	56

## I. INTRODUCCIÓN

La presente tesis tiene por objeto principal complementar el análisis efectuado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia a efecto de determinar si resultan aplicables a los estímulos fiscales los principios de justicia fiscal consagrados a través de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante “Constitución Federal” o “Constitución Mexicana” de manera indistinta).

En efecto, el presente trabajo tiene como propósito y justificación fundamental responder a dos cuestiones, a saber, una cuestión de índole práctica y otra cuestión de relevancia teórica.

Por una parte, en los últimos años diversos estímulos fiscales han sido incorporados a los regímenes jurídicos aplicables para la determinación del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto especial sobre la producción y servicios, entre otros impuestos federales o locales que se encuentran dentro de la esfera jurídica de los contribuyentes que son residentes fiscales en México, cuya constitucionalidad ha sido cuestionada precisamente desde el punto de vista teórico de los principios tributarios consagrados en la Constitución Federal.

Sin embargo, el Poder Judicial de la Federación no ha emitido un criterio unívoco en cuanto a si resultan aplicables los diversos principios tributarios a los estímulos fiscales que se han emitido en México.

Asimismo, tampoco hay uniformidad por lo que hace a la motivación de dichas resoluciones, lo cual desde un punto de vista jurídico pudiera llegar a ocasionar una situación de incertidumbre jurídica para los contribuyentes que analizan la factibilidad de aplicar algún estímulo fiscal específico.

Lo anterior se confirma de las tesis jurisprudenciales que, por su importancia se transcriben a continuación:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas, a sus**

elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa. En esos términos, se concluye que el establecimiento de una obligación formal relacionada con la manera en que ha de llevarse la contabilidad de los contribuyentes, al no trascender a la obligación fiscal sustantiva, no debe analizarse desde la óptica del referido principio constitucional. En todo caso, el argumento respectivo tendría que presentarse en términos del costo inherente al cumplimiento de la obligación formal, lo cual no tiene un efecto en términos de principios tributarios o, específicamente, de capacidad contributiva, sino más bien, podría llegar a tener un impacto general -no fiscal- en las finanzas del contribuyente, lo cual, al constituir un agravio de vinculación económica, no jurídica, no sería idóneo para acceder a la protección constitucional.

**ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** De las tesis 2a./J. 183/2004, 2a. L/2005, 1a./J. 56/2006 y 1a. XCIX/2006, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXI, enero y mayo de 2005, páginas 541 y 530; XXIV, septiembre de 2006, página 56 y XXIII, junio de 2006, página 187, respectivamente, de rubros: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.", "ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.", "CONTROLES VOLUMÉTRICOS. A LA OBLIGACIÓN DE LLEVARLOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO LE ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2004)." y "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.", se advierte

que tanto la Primera como la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han considerado que las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria, es decir, cuando ello se haga por una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De esta manera, el mencionado Alto Tribunal ha buscado que se otorgue plena vigencia a los indicados principios tributarios, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que contienen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico que implica la disposición de recursos monetarios en favor del Estado por concepto de contribuciones. De lo anterior se concluye que cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de aquéllas, les son aplicables los principios constitucionales referidos. Con base en las anteriores consideraciones, este órgano colegiado se aparta del criterio contenido en las jurisprudencias V.4o. J/1 y V.4o. J/2, de rubros: "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, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL." y "ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO. NO SE RIGE BAJO LOS PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS CONTRIBUCIONES A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL SER UN SUBSIDIO.", publicadas en el citado medio de difusión, Tomo XXI, enero de 2005, páginas 1566 y 1588, en las que, en relación con

el principio de equidad tributaria, sostuvo una postura contraria a la que ahora se apega, al estimar que la constitucionalidad de los subsidios y estímulos fiscales no podía analizarse bajo los principios reguladores de las contribuciones, debido a que no le eran aplicables los principios de justicia tributaria.

**ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO. NO SE RIGE BAJO LOS PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS CONTRIBUCIONES A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL SER UN SUBSIDIO. El estímulo fiscal 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, no se rige bajo los principios de proporcionalidad y equidad tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en virtud de que es un subsidio que no puede ser catalogado como un impuesto, contribución especial, derecho o accesorio de éstos, a que se refiere el artículo 2o. del Código Fiscal del Estado de Sonora, que deban soportar en su peculio los contribuyentes que encuadren en el mismo, sino, como en el propio precepto en cita se establece, tiene el carácter de un estímulo fiscal que corre a cargo del Estado, con el propósito de incrementar los ingresos disponibles de las sociedades de responsabilidad limitada de interés público y capital variable, y de los organismos auxiliares de cooperación que realicen actividades de interés público, en beneficio colectivo, los cuales tienen la obligación de cumplir con las contraprestaciones parafiscales que han adquirido con el Estado, como contraprestación del beneficio.**

**ACUERDOS EMITIDOS POR EL GOBERNADOR DEL ESTADO DE MÉXICO QUE CONCEDAN SUBSIDIOS Y ESTÍMULOS FISCALES. NO PUEDEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL, SINO DESDE UNA PERSPECTIVA MÁS AMPLIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES QUE LA LEY SUPREMA ESTABLECE, COMO ES EL DE IGUALDAD.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos alude a los impuestos y a cualquier aspecto inmanente a ellos, que tengan un origen y consecuencias tributarias. Así, los acuerdos emitidos por el gobernador del Estado de México en términos del artículo 8 de la Ley Orgánica de la Administración Pública de esa entidad, que concedan subsidios y estímulos fiscales conforme al artículo 31,

fracción II, del Código Financiero del Estado de México y Municipios, no participan de esa naturaleza ni contienen tales matices, como lo es el Acuerdo del Ejecutivo del Estado mediante el cual se subsidia el 100% del pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a determinados contribuyentes, publicado en la Gaceta del Gobierno local el 19 de diciembre de 2011, en virtud de que nacen por contingencias económicas o sociales, y su fin es mitigar estas circunstancias a través de la no recaudación, pero no regulan la estructura de la contribución, su mecánica, el vínculo con otros tributos o los efectos de su aplicación. Por tanto, los referidos acuerdos no pueden analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal, sino desde una perspectiva más amplia de los derechos fundamentales que la Ley Suprema establece, como es el de igualdad, acorde con lo señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 231, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD."

**ESTÍMULO FISCAL. LOS ARTÍCULOS 229 A 238 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTIENEN UNA FIGURA SUSTRACTIVA QUE INCIDE EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS MODALIDADES DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DE LOS PATRONES, POR LO QUE AQUÉL DEBE ANALIZARSE A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social, en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa. En esa tesitura, si el estímulo fiscal denominado "Del fomento al primer empleo" regulado en los artículos 229 a 238 de la Ley del Impuesto sobre la Renta opera a través de la deducción que el patrón podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto, es inconcuso que dicho estímulo constituye una figura sustractiva auxiliar en la configuración de la base imponible del impuesto sobre la renta, pues incide en su cálculo y determinación y, por ende, debe



analizarse a la luz del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.** Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad; pero a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo; es decir, algunos carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución; en cambio, los estímulos tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a otros no, en tanto que, si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas. En ese tenor, si el estímulo fiscal establecido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, materializado a través de un acreditamiento, se otorga a personas que realizan actividades empresariales, con excepción de la minería, que comprenden diesel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, es indudable que estos factores son ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios -de donde surge el deber de pago- o al impuesto sobre la renta -con el cual se acredita-, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integran su mecánica; de ahí que su estudio no debe llevarse a

cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino de las garantías individuales.

**ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.** Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, 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, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.”

En este contexto, a través del presente trabajo se pretende brindar un análisis de las posturas existentes a fin de determinar si los criterios de justicia tributaria deben ser aplicados al analizar la constitucionalidad de los estímulos fiscales, así como cuáles deben ser los criterios que deben ser tomados en consideración a fin de determinar su aplicabilidad.

Por otra parte, desde nuestro punto de vista resulta de una gran relevancia teórica el desarrollo del presente tema de investigación, pues es claro que para que los impuestos establecidos en la legislación mexicana sean constitucionalmente válidos, éstos deben cumplir con los principios tributarios en tanto que estos resultan su parámetro de regularidad constitucional de conformidad con lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana. Sin embargo, ello no resulta tan evidente desde la óptica de los estímulos fiscales.

En este sentido, la principal relevancia teórica que tiene el tema de tesis propuesto en el presente trabajo es esclarecer la relación que existe entre los principios tributarios establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana y los estímulos fiscales que sean incorporados al régimen fiscal mexicano a efecto de determinar si les resultan aplicables dichos principios y, en su caso, en qué supuestos deben ser considerados ante un eventual estudio de regularidad constitucional.

En virtud de lo anterior, a lo largo del desarrollo del presente trabajo realizaré una identificación clara de cuáles y qué son los principios y reglas jurídicas que se encuentran involucrados en la ejecutoria analizada; se llevará a cabo un análisis doctrinal de dichas reglas y principios; y, finalmente, se llevará a cabo un análisis del criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10a.) y su ejecutoria, en el cual expondré mi opinión acerca de los puntos señalados en los párrafos anteriores, en específico si considero que resultan o no aplicables los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana a los estímulos fiscales.

En efecto, en el apartado “II. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPIOS Y REGLAS” se identificará cuáles fueron las reglas y principios jurídicos que utilizó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a efecto de resolver el caso en cuestión.

Por su parte, en el apartado “III. ANÁLISIS DOCTRINAL”, se expondrá la distinción entre las reglas y principios; qué son los principios jurídicos y, en específico, cuáles son los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana; qué son las reglas jurídicas; y cuál es la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, así como cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones establecidas en las disposiciones legales mexicanas que resultan aplicables a los contribuyentes.

Finalmente, en el apartado “IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA” nos enfocaremos en los argumentos y conclusiones a las cuales arribó la Primera Sala de nuestro tribunal constitucional, y a partir de ellos analizaremos cuáles eran las alternativas que, desde mi punto de vista, pudo haber utilizado nuestro Máximo Tribunal para resolver el caso en cuestión.

### I.1. Tópico Jurídico

A propósito de lograr lo antes señalado, en el presente trabajo se realizará un análisis del criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10a.) y la ejecutoria correspondiente.

En específico, se analizará aquella parte de la ejecutoria en la que la Primera Sala de dicho Tribunal resuelve que no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal al Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación

administrativa al considerar que dicho estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado al considerar 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.

## II.2. Análisis de los hechos más relevantes

A efecto de comenzar el estudio y análisis de la resolución emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con las bases, elementos y consideraciones necesarias y suficientes para poder emitir una opinión jurídica fundada y motivada, considero necesario realizar un breve recuento de la ejecutoria y la jurisprudencia que derivó de ella, para lo cual en el presente apartado se resumirá: como inciso (i) los principales antecedentes que dieron origen a dicha sentencia y como inciso (ii) los argumentos jurídicos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación utilizó para fundar y motivar su resolución.

### *(i) Antecedentes*

Es importante señalar que la jurisprudencia 1ª./J.69/2017 (10ª.)<sup>1</sup> emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación derivó de que dicha

---

<sup>1</sup> **“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a

Sala sustentó el mismo criterio en cinco sentencias de manera ininterrumpida por otro criterio en sentido contrario. Cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 223 de la Ley de Amparo, dichas sentencias fueron resueltas en diferentes sesiones, por una mayoría de cuando menos cuatro votos en sentido aprobatorio.

En efecto, a través de los Amparos en Revisión con números de expediente R.A. 776/2015, R.A. 1028/2015, R.A. 1031/2015, R.A. 1096/2015 y R.A. 761/2015 la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió, entre otras cuestiones, que no le resultan aplicables los principios tributarios, en específico los relativos a la proporcionalidad y equidad tributaria, contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal al estímulo fiscal en comento al considerar que dicho estímulo no incide directamente en los elementos esenciales del impuesto.

---

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.” (Énfasis añadido).

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

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

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

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

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

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

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el Amparo en Revisión con número de expediente R.A. 761/2015 y dio origen a la jurisprudencia 1ª./J.69/2017 (10ª.) 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.”**.

Una vez precisado lo anterior, a continuación, se realizará un recuento de los hechos y antecedentes que constituyen la base sobre la cual la Primera Sala de nuestro Máximo tribunal resolvió la ejecutoria bajo análisis, en específico por aquella parte de la resolución en la que determinó que no resultan aplicables los principios de justicia tributaria al estímulo fiscal contenido en la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa:

Mediante demanda de amparo indirecto promovida ante un Juez de Distrito se cuestionó la constitucionalidad de la fracción I del artículo I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, en relación con los artículos 1º, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo anterior, pues la parte quejosa consideró que dichas disposiciones normativas resultaban violatorias de diversos derechos fundamentales establecidos en nuestra Constitución Federal, a saber, de los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como de los derechos de legalidad y seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Asimismo, la parte quejosa argumentó que resultaban inconstitucionales los artículos antes mencionados al considerar que trasgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 27 de la Constitución Federal.

No obstante, el Juez de Distrito resolvió sobreseer el juicio al considerar que la demanda de amparo indirecto fue presentada de manera extemporánea, pues la disposición reclamada solo podía ser impugnada en los términos señalados para una norma autoaplicativa, por lo que debió haberse presentado dentro del plazo de los siguientes 30 días hábiles a su entrada en vigor, previsto para tal efecto por la Ley de Amparo.

Inconforme con lo anterior, la parte quejosa promovió un recurso de revisión, a través del cual argumentó que la demanda de amparo sí resultaba procedente al ser una norma de carácter heteroaplicativa, por lo que el Tribunal competente debía continuar con su estudio y resolución.

Dicho recurso de revisión fue resuelto mediante sentencia dictada por un Tribunal Colegiado, a través de la cual revocó la sentencia recurrida y determinó carecer de competencia legal para resolver el presente asunto, por lo que reservó jurisdicción al Máximo Tribunal para el análisis del tema de constitucionalidad antes señalado y que será ampliamente comentado a lo largo del desarrollo del presente trabajo.

En virtud de lo antes expuesto, la problemática jurídica que debía ser resuelta por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consistía en determinar si resultan aplicables los principios tributarios a efecto de estudiar la constitucionalidad de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación, así como de los artículos reclamados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esto es, si dichas disposiciones jurídicas transgreden los principios de igualdad jurídica, equidad y proporcionalidad tributaria, competitividad y desarrollo económico contenidas en la Constitución Federal.

A efecto de resolver lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avocó a analizar, en primer lugar, si resultaban aplicables los principios tributarios a efecto de determinar la regularidad constitucional de la fracción I del artículo I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

*(ii) Argumentos jurídicos R.A. 761/2015*

Ahora bien, en los siguientes párrafos se señalan únicamente aquellas premisas sobre las cuales la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que no le resultaban aplicables a la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto reclamado los principios en materia tributaria establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación comenzó sus considerandos y fundamentos precisando que antes de estudiar los argumentos formulados por la parte quejosa, era conveniente precisar lo siguiente en torno a los elementos esenciales del impuesto al valor agregado:

- a) los sujetos son las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen los actos o actividades que son objeto de dicha ley;
- b) el objeto lo constituyen la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios;
- c) la base se constituye por el valor que dicha ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava;
- d) la tasa general aplicable será del 16%, aunque existe la tasa del 0% que se aplica en los casos específicamente señalados por la misma ley; y
- e) en cuanto a la época de pago señala que los contribuyentes de dicho impuesto lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a que corresponda el pago.

Asimismo, señala dicha Sala de nuestro Máximo Tribunal que se deben destacar dos factores indispensables en la determinación del impuesto al valor agregado, que son su traslado y acreditamiento, pues si bien no forman parte de sus elementos esenciales, sí inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución.

Una vez dicho lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia señaló que resultan infundadas las consideraciones expuestas por la parte quejosa porque la disposición reclamada debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica 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.

Que lo anterior es así, pues el Tribunal Pleno ya 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 los tributos traducidos en la no



obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.

Así, concluye nuestra Suprema Corte, que este tipo de beneficios no se rigen por los principios tributarios, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto del impuesto, sino 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.

Sin embargo, dicha Primera Sala señala que ello no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, pues pueden analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

En este sentido, argumenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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, que resulta imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad.

En este contexto, señala nuestra Suprema Corte, que el estímulo impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o 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.

De ahí, concluye nuestro Máximo Tribunal 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.

Con base en lo antes señalado, concluye la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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 consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

### II.3. Temas para analizar

Como ya fue mencionado, mediante sentencia dictada al resolver el R.A. 761/2015, la Primera Sala de la Suprema Corte decidió diversas cuestiones de gran importancia, entre otras, que no le resultan aplicables los principios tributarios de equidad y proporcionalidad 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.

Lo anterior, al considerar que dicho estímulo fiscal no representa una modificación a los elementos esenciales del impuesto, es decir, que no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, en virtud de 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.

Asimismo, al considerar que dicho estímulo fiscal constituye una renuncia por parte del Estado a cobrar las contribuciones señaladas en el mismo, por lo que más bien debe de entenderse como un gasto fiscal del Estado al ser un beneficio otorgado por una razón no estructural e incluso debido a un posible fin extrafiscal para el impuesto al valor agregado.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no analizó de manera exhaustiva las reglas y principios que serán expuestos a lo largo del presente trabajo a efecto de desarrollar una argumentación completa a través de la cual motivara la resolución del caso en cuestión.

### II.4. Propuesta de tesis sobre el tópico seleccionado

En virtud de lo antes señalado, en el desarrollo del presente trabajo se sostendrá que el criterio adoptado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia 1ª./J.69/2017 (10ª.), por el cual concluye que los principios tributarios establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana únicamente resultan aplicables a los estímulos fiscales si éstos afectan a los elementos esenciales del impuesto se ajusta a los principios constitucionales y reglas aplicables.

Asimismo, por lo que hace a la determinación consistente en que, al caso en concreto, no le resultan aplicables los principios tributarios establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana al estímulo fiscal en comento, se considera que la Suprema Corte pudo haber llevado a cabo un análisis de

manera más exhaustiva acerca de por qué se resolvió que los principios tributarios no le resultan aplicables al estímulo fiscal contenido en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 al no afectar a los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, lo cual será argumentado a lo largo del presente trabajo.

## II. IDENTIFICACIÓN DE PRINCIPIOS Y REGLAS

Una vez expuesto lo anterior, es conveniente precisar que, desde nuestro punto de vista, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación retomó a lo largo de la ejecutoria diversos principios y reglas jurídicas. En cuanto a los principios jurídicos, dicha Primera Sala tomó en consideración aquellos relacionados con la proporcionalidad y equidad tributaria, igualdad jurídica, competitividad y desarrollo económico.

Por lo que hace a las reglas jurídicas, desde mi punto de vista, la Primera Sala de la Suprema Corte identificó y utilizó la regla contenida en la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, así como los artículos 1º, 3º, 4º, y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, es importante señalar que, si bien nuestro Máximo Tribunal tomó en consideración todos los principios y reglas jurídicas antes mencionadas, para efectos del presente trabajo nos concentraremos en exponer en el siguiente apartado y, desde una aproximación doctrinal, lo relativo a la diferencia entre los principios y reglas jurídicas; específicamente por lo que se refiere a qué son principios en materia tributaria establecidos en la Constitución Mexicana, así como lo que se ha señalado acerca de la naturaleza jurídica de lo que son los estímulos fiscales.

Con el único propósito de esclarecer aquellos principios que serán analizados en el próximo apartado, a continuación, se transcribe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en la que se establecen los principios tributarios que serán analizados en el desarrollo de los próximos apartados del presente trabajo.

**“31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

**IV.** 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.

(...)”

Por su parte, a continuación, se transcribe la fracción I del artículo séptimo del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. La regla jurídica en comentario será relevante para el desarrollo del presente trabajo, pues en los próximos apartados se analizará si la misma incide en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado a efecto de determinar si al estímulo fiscal contenido en dicha regla jurídica le resultan aplicables los principios tributarios antes mencionados.

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

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

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

Es importante recalcar que la identificación de las reglas y principios jurídicos que fueron utilizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de esencial relevancia para el desarrollo del presente trabajo, en virtud de que la interpretación de cada tipo de disposición jurídica debe ser sustancialmente distinta y, por lo tanto, la conclusión y argumentación del caso en concreto debe ajustarse a dichas reglas y principios jurídicos.

En virtud de que a lo largo de la ejecutoria bajo análisis se identificaron tanto principios como reglas jurídicas, resulta necesario para continuar con el desarrollo del presente trabajo que en el siguiente apartado se realice un análisis doctrinal

de dichas reglas y principios a efecto de poder comentar lo señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el R.A. 761/2015.

### III. ANÁLISIS DOCTRINAL

Una vez que ya se han identificado las reglas y principios de derecho que se involucran en la jurisprudencia, así como en su ejecutoria realizada por nuestra Suprema Corte, a través del presente apartado se llevará a cabo un análisis doctrinal de las mismas.

Antes de iniciar el análisis antes señalado, considero importante recordar que el presente tema no sólo tiene relevancia teórica, sino también tiene una enorme relevancia práctica en el derecho fiscal mexicano. En efecto, nuestro Alto Tribunal ya ha emitido diversos criterios jurisprudenciales a través de los cuales reconoce la existencia de los principios jurídicos, así como su distinción con las denominadas “reglas jurídicas”.

Asimismo, es importante aclarar que los principios jurídicos tributarios tienen una gran relevancia teórica y práctica. Por lo que hace a la relevancia teórica consideramos que resulta esencial el desarrollo de dichos principios tributarios en tanto que constituyen la base del sistema jurídico tributario mexicano. Ahora bien, por lo que hace a la relevancia práctica de los principios jurídicos tributarios considero que es de gran importancia en virtud de que dichos principios tributarios deben ser tomados en consideración por parte de los órganos jurisdiccionales competentes para resolver cualquier asunto de carácter tributario, siempre que se trate de una contribución.

Lo anterior, resulta de especial interés para el presente análisis en virtud de que, como ya fue mencionado, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal resolvió que en el caso concreto no le resultaban aplicables los principios de justicia tributaria al estímulo fiscal contenido en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 al no afectar elementos estructurales del impuesto al valor agregado.

En virtud de lo antes señalado, para la elaboración del presente trabajo resulta de gran importancia la referencia doctrinaria que se presentará en el presente capítulo al ser la base necesaria para poder comentar el problema que ha sido presentado en la ejecutoria bajo análisis y que se intentará resolver en el próximo apartado del presente trabajo de manera fundada y motivada.

#### III. 1. Distinción entre reglas y principios jurídicos

Es importante mencionar que, como Señala Carlos Alberto Burgoa Toledo en su obra titulada “*Principios tributarios entre la legalidad y el conocimiento*”, a efecto de entender e interpretar de manera correcta las leyes tributarias mexicanas, tanto constitucionales como secundarias, es necesario tomar en consideración que los ordenamientos legales se dividen en principios y reglas.<sup>2</sup>

Al respecto, la doctrina jurídica ha señalado que existen distintos tipos de disposiciones de naturaleza jurídica<sup>3</sup>, mismas que se dividen en reglas y principios. Dicha distinción tiene una gran importancia, pues si bien ambos son enunciados jurídicos, tienen características muy diferentes en cuanto a su estructura, en su forma de aplicación y al modo en que deben ser interpretadas ante una eventual contradicción o laguna.

En virtud de lo anterior, en los siguientes dos puntos nos enfocaremos a exponer qué son las reglas y principios jurídicos.

### III.2. Qué son las reglas jurídicas

En el presente apartado se llevará a cabo un análisis en relación con las reglas jurídicas a efecto de determinar de manera conceptual qué son las reglas jurídicas y su papel en el ordenamiento jurídico mexicano.

Señala Burgoa Toledo que las reglas son disposiciones jurídicas que contienen operadores deónticos que obligan, prohíben o permiten alguna determinada conducta (acción u omisión) en forma definitiva. Es por esta razón que son consideradas como mandatos definitivos en cuanto a que su forma de aplicación es la subsunción.

Por su parte, señala Robert Alexy que las reglas son disposiciones jurídicas que obligan, prohíben o permiten una determinada conducta en forma definitiva. En este sentido, son definidas como mandatos definitivos y su forma de aplicación es la subsunción.

Lo anterior en virtud de que, si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer exactamente aquello que ella exige y si esto se hace, la regla es cumplida; si no

---

<sup>2</sup> Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Interpretación de las disposiciones fiscales*, Thomson Reuters,

<sup>3</sup> Números autores han retomado el tema de las reglas y los principios, algunos de ellos son Ronald Dworkin Atienza y Ruiz Manero, entre otros que serán retomados a lo largo del presente trabajo.



se hace, la regla no es cumplida, por lo que las reglas jurídicas son entonces normas que sólo pueden ser cumplidas en su totalidad y no de manera parcial.<sup>4</sup>

En efecto, como menciona Enrique Calvo Nicolau en su obra “*Tratado del impuesto sobre la renta*”, al tipificarse una determinada conducta en una disposición jurídica y enlazar una sanción para esa conducta, el creador de la norma está significando que la sanción *debe ser* y no que *será* de determinada manera, por lo que, siguiendo la formulación propuesta por Hans Kelsen, las disposiciones jurídicas se expresan bajo la fórmula: “Si A es, *debe ser* B”.<sup>5</sup>

Esto es, una vez que ocurre el supuesto de hecho contenido en el enunciado jurídico, entonces necesariamente debe ocurrir también la consecuencia jurídica. Así, las reglas jurídicas se caracterizan por ser enunciados condicionales compuestos por el antecedente fáctico y su consecuente jurídico. El antecedente es el supuesto de hecho, mientras que el consecuente es la consecuencia jurídica que deriva de la realización de la hipótesis normativa.

Por otra parte, es relevante mencionar que, ante un conflicto de reglas jurídicas, es decir, para el caso en que dos reglas jurídicas sean contrarias, en su totalidad o en alguna parte, dicho conflicto se deberá resolver utilizando los criterios de interpretación relativos a que la norma de superior jerarquía prevalece sobre la norma inferior, que la norma posterior debe prevalecer a la anterior y que la norma especial prevalece sobre la general.

En resumen, podemos concluir que una regla jurídica es aquella disposición normativa que establece un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica y que en cuanto a su interpretación se debe atender a los criterios tradicionales de interpretación jurídica.

### III.3. Qué son los principios jurídicos

Ahora bien, a lo largo del desarrollo del presente apartado se realizará un análisis conceptual respecto a qué se entiende que son los principios jurídicos, cuál es su estructura, cómo deben ser interpretados, entre otras cosas.

En primer lugar, es preciso señalar que el concepto de “principio jurídico” puede ser utilizado en diversos sentidos o acepciones.

---

<sup>4</sup> Alexy, R., *La Construcción de los Derechos Fundamentales*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires 2010.

<sup>5</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p. 7.

Generalmente el concepto bajo análisis es relacionado únicamente con la Constitución Mexicana, por lo que surge una concepción incorrecta en la que los principios se encuentran única y exclusivamente en la Constitución Mexicana, mientras que las disposiciones legales son reglas; sin embargo, dicha afirmación es falsa, pues los principios no derivan solamente de ella, sino también de Tratados Internacionales e incluso de las propias leyes secundarias.<sup>6</sup>

Uno de los primeros autores en abordar en profundidad el tema de los principios jurídicos fue Ronald Dworkin. En específico, en su obra "*Taking rights seriously*" señaló: "llamo "principio" a un estándar que ha de ser observado no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión."<sup>7</sup>

Posteriormente, Robert Alexy se pronunció al respecto, señalando que los principios son normas que ordenan la realización de alguna determinada cosa en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades fácticas y jurídicas. Por lo tanto, diversos doctrinarios han reconocido que los principios se deben de entender como mandatos de optimización.<sup>8</sup>

En este sentido, los principios jurídicos son enunciados jurídicos que establecen lo debido para el contexto social en que se desarrollan, por lo que puede darse o no, y si se dan puede darse en un menor o mayor grado, pues diversos factores fácticos lo determinan y lo hacen posible.

En efecto, dichos principios son caracterizados por el hecho de que pueden cumplirse en diferentes grados y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas sino también de las jurídicas.

Dichas posibilidades jurídicas son determinadas esencialmente por principios que en determinadas situaciones pudieran colisionar, así como por las propias reglas jurídicas. Por esta razón, los principios, cada uno tomado por sí, siempre contienen sólo un mandato *prima-facie* y la determinación de la debida medida de cumplimiento de un principio, relativa a las exigencias de un principio opuesto, es la ponderación.

---

<sup>6</sup> Alil, Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford, Ciudad de México, 2015, p. 8.

<sup>7</sup> Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002, pp. 72-73.

<sup>8</sup> Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 67-68.

En este sentido, la realización en mayor o menor grado de los principios depende no del valor que en sí mismo engloban sino de las normas que los reconocen, protegen o tutelan, de tal suerte que, si las posibilidades fácticas y jurídicas de realización de la norma son muy altas, la optimización será más fácil de alcanzar. No obstante, si las expectativas fácticas y jurídicas de la norma son más bajas, su optimización será más fácil de alcanzar.

Es por lo anterior que los principios deben ser ponderados cuando hay alguna clase de conflicto entre ellos a efecto de determinar cual debe subsistir para el caso en concreto. Sin embargo, por cuestiones de extensión del presente trabajo, no se hará un análisis a mayor profundidad de la manera en la que se debe llevar a cabo la ponderación de principios.

Finalmente, es importante señalar que los principios cumplen el papel fundamental de ser la base y fundamento de todo ordenamiento jurídico al actuar como directrices que deben servir para interpretar de manera hermenéutica las reglas jurídicas al momento de su aplicación, lo cual refuerza su fusión integradora del derecho ante el caso de la inexistencia de una disposición jurídica que regule una determinada situación de hecho o derecho en concreto.

En conclusión, es posible señalar que los principios jurídicos son aquellas disposiciones jurídicas que contienen mandatos de optimización, cuya interpretación ante el caso de colisión con otros principios debe ser resuelta mediante la ponderación de ambos principios, tomando en cuenta el principio de proporcionalidad.

#### III.4. Naturaleza jurídica de los principios tributarios

En relación con lo anterior, en el presente apartado se expondrán los principales principios tributarios consagrados en la Constitución Federal, a saber, proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Como ya fue mencionado anteriormente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación que tienen todos los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa en la que dispongan las leyes que para tal efecto emita el Congreso de la Unión, dando origen a los principios constitucionales que rigen la materia fiscal antes señalados.

En efecto, como ya ha sido mencionado, de la interpretación de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal derivan los cuatro principios constitucionales en materia tributaria:

- (i) las contribuciones deben establecerse de manera proporcional, lo que da origen al principio de proporcionalidad;
- (ii) deben establecerse con criterio de equidad, de lo cual surge el principio de equidad tributaria;
- (iii) deben estar contenidas en una ley, lo que da origen al principio de legalidad; y
- (iv) deben establecerse para cubrir los gastos públicos, lo que da lugar al principio de destino al gasto público.

Es de importancia mencionar que los principios no tienen una definición establecida en la legislación mexicana; sin embargo, han sido objeto de estudio y desarrollo por parte de la doctrina y de los Tribunales mexicanos que integran el Poder Judicial de la Federación. Por lo anterior, resulta de gran importancia delimitar los alcances actuales de los principios tributarios al amparo de la Constitución Federal.

A continuación, se hará una breve exposición de los principios tributarios antes señalados.

#### III.4.a). Proporcionalidad tributaria

En primer término, es necesario definir qué debe entenderse por la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal.

Desde el punto de vista doctrinal, se ha mencionado que la capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad.<sup>9</sup> En este sentido, a efecto de evitar confusiones consideramos que es esencial distinguir entre capacidad contributiva, capacidad económica y capacidad jurídico-tributaria.

Por lo que hace a la capacidad jurídico-tributaria, entiende el catedrático Héctor Villegas que “es la aptitud para ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria

---

<sup>9</sup> Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Principios tributarios entre la legalidad y el conocimiento*, Thomson Reuters, p. 64.

principal, con prescindencia de la cantidad de riqueza que posea”<sup>10</sup>, y sin importar que sea en virtud de una deuda propia o de terceros.

En otras palabras, se refiere a la posibilidad que tiene una persona de encontrarse obligada a efectuar un pago por concepto de alguna contribución al Estado. Como es posible advertir, dicha capacidad en nada tiene que ver con los ingresos o utilidad de la persona.

Por otra parte, se identifica como capacidad económica a un término jurídico en virtud del cual una persona puede atribuirse la propiedad de algo, mismo que se identifica con el haber patrimonial de una persona. Enrique Calvo Nicolau identifica el término “haber patrimonial” como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones<sup>11</sup>.

Sin embargo, continúa señalando el citado catedrático, que en la materia fiscal en el orden jurídico mexicano se establecen reglas a través de las cuales se determina qué incrementos en el haber patrimonial de una persona deben ser tomados en consideración a efecto de apreciar un aumento o disminución en su capacidad económica.

Esto es, que no todos los incrementos o decrementos en el haber patrimonial de las personas deben ser tomados en consideración, desde el punto de vista fiscal, a efecto de determinar su capacidad contributiva.

En este sentido, por capacidad contributiva se debe entender como aquella que recae en sujetos con capacidad de pago público propia o “la aptitud económica de pago pública con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica”<sup>12</sup>. En otras palabras, la capacidad contributiva es la capacidad de pago público que tiene un particular o la riqueza susceptible de ser gravada.

Así, para que las contribuciones puedan ir en función a la capacidad contributiva, es necesario atender al caso concreto, lo cual se logra a través de las deducciones o acreditamiento necesarios para determinar la auténtica situación patrimonial de los sujetos, dependiendo de la naturaleza de cada impuesto.

---

<sup>10</sup> Villegas, Héctor, B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2005, p. 332.

<sup>11</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p.405.

<sup>12</sup> Villegas, Héctor, B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2005, p. 332.

En este sentido, la garantía de proporcionalidad se refiere a la relación entre el impuesto a cargo del contribuyente y su capacidad contributiva. Dicha capacidad debe analizarse en dos niveles: por una parte, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma mayor a aquellas personas con menores ingresos y, por otra parte, que a cada contribuyente la ley lo obligue a aportar una parte razonable de sus ingresos.

Esto es, tal como lo ha señalado nuestro Máximo Tribunal<sup>13</sup>, los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo cual significa que para que un gravamen sea

---

<sup>13</sup> **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

proporcional se requiere que el hecho imponible del impuesto refleje una auténtica manifestación de capacidad económica o potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

A manera de resumen es importante considerar lo que señala Enrique Calvo Nicolau en torno al principio de proporcionalidad al mencionar que la capacidad contributiva es la que distingue objetivamente la posibilidad que cada sujeto tiene para contribuir al gasto público, lo cual se materializa mediante la aplicación de la tasa o tarifa que determina la disminución patrimonial que cada sujeto se encuentra obligado a aportar.<sup>14</sup>

Es importante aclarar que, para el caso de los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado, el cumplimiento al principio de proporcionalidad no se mide en función al ingreso de la persona, sino dependiendo si la ley reconoce los efectos que el propio tributo genera, como la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha reconocido.

Al respecto, el impuesto al valor agregado es proporcional en la medida que exista un reconocimiento del valor agregado en cada etapa de la cadena productiva del bien o servicio, sin que se atienda a la capacidad económica del consumidor final, ya que éste se ve impactado con el gravamen, de acuerdo con el valor finalmente agregado al bien o servicio.

#### III.4.b). Equidad tributaria

Por su parte, la equidad tributaria, contenida en el artículo 31, fracción IV Constitucional, implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias; o bien, que se trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

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

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

---

<sup>14</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p.121.

En efecto, un trato diferenciado entre contribuyentes debe contener un motivo razonable e imparcial; es decir, la garantía de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo convalide.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido a criterios escalonados que deben seguir los juzgadores constitucionales al analizar la inequidad de una disposición tributaria a través de la tesis de jurisprudencia 31/2007<sup>15</sup>, en términos de la cual, al analizar la inequidad de una disposición, el tribunal de amparo debe considerar en primer término:

---

<sup>15</sup> **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.”

Amparo en revisión 278/2006. Casa Mexicana del Pacífico, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1160/2006. Universidad Regiomontana, A.C. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1342/2006. Multiasistencia, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1383/2006. Maquinaria Diesel, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Amparo en revisión 1416/2006. Inmobiliaria Nacional Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otras. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Hilda Marcela Arceo Zarza, Fernando Silva García y Alfredo Villeda Ayala.

Tesis de jurisprudencia 31/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de febrero de dos mil siete.



- i) detectar si existe un trato diferente entre sujetos que se encuentren en una situación análoga;
- ii) si dicha distinción obedece a una causa objetiva y válida;
- iii) si esta distinción constitucionalmente imparcial, resulta apta para la consecución del objetivo legislativo; y además,
- iv) que dicha distinción no provoque un trato desmedido en perjuicio de un sujeto.

En este sentido, el estudio de una posible violación a la garantía de equidad debe analizarse a la luz de si la ley, al conceder consecuencias discriminatorias a los contribuyentes, sigue causas suficientemente objetivas que resulten adecuadas para la consecución del fin legislativo, y que no provoquen un trato desmedido en perjuicio de algún contribuyente.

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

Finalmente, es importante mencionar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto mediante tesis jurisprudencia formada por reiteración de criterios que la equidad tributaria es una especie de la garantía de igualdad y como tal debe analizarse.

En efecto, nuestro Máximo Tribunal concluye que la existencia de un trato discriminatorio debe ser analizada a la luz de la igualdad jurídica, lo que conlleva un análisis aún más amplio que el que se debe realizar que en el contexto de la equidad por sí misma.

En el contexto del derecho fiscal, la garantía de equidad tributaria es una especie de la garantía de igualdad, por lo que el análisis de un eventual trato discriminatorio por parte de la ley impositiva debe analizarse incluso a la luz del principio de igualdad jurídica, es decir, si la ley fiscal viola dicho principio constitucional de igualdad de los mexicanos.

A manera de conclusión, es importante retomar lo dispuesto en el “Tratado del impuesto sobre la renta” elaborado por Enrique Calvo Nicolau, a través del cual confirma que el principio de equidad implica por sí mismo la exigencia de igualdad

en el tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, admitiéndose la desigualdad en consecuencias solamente cuando existe también desigualdad entre los sujetos.<sup>16</sup>

#### III.4.c). Legalidad tributaria

Mediante los artículos 14 y 16 de la Constitución Mexicana se reconoce un principio general de legalidad, por el cual se reconoce que todos los actos de las autoridades legislativas, judiciales y administrativas se deben encontrar sujetos y sometidos a lo dispuesto por la ley, en virtud de que solamente siguiendo el procedimiento establecido en ley es posible que las autoridades realicen actos de molestia a algún particular.

En este sentido, es indispensable que la autoridad cumpla con dos requisitos a efecto de cumplir con lo dispuesto por el principio de legalidad: primero, que actúe en el ámbito de sus competencias y, segundo, toda autoridad debe fundamentar y motivar cualquier acto de autoridad que realice.

Por otro lado, en la fracción IV del artículo 31 de dicho ordenamiento jurídico se prevé un principio de legalidad específico para la materia tributaria. Dicho principio tributario se refiere, de manera general, al deber de que las leyes tributarias arrojen plena certeza a los contribuyentes.<sup>17</sup>

Dicho principio deriva, por una parte, de consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos y, por otra parte, de afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

En efecto, el principio de legalidad se refiere al principio constitucional en términos del cual, en virtud de lo señalado por el Código Fiscal de la Federación y la jurisprudencia, los elementos esenciales de los tributos deben estar contenidos en una ley en sentido formal y material.

En otras palabras, se ha señalado que la obligación a los sujetos del derecho debe contenerse en una norma válida de carácter general creada por el órgano facultado para ello y conforme al procedimiento de creación normativa establecido por la Constitución Federal.

---

<sup>16</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p.121.

<sup>17</sup> Carlos Alberto Burgoa Toledo, *Principios tributarios entre la legalidad y el conocimiento*, Thomson Reuters, p. 141.

Esto es, que la norma general debe ser caracterizada por no establecer un sujeto o sujetos determinados, sino que la consecuencia jurídica en ella establecida será aplicable para todo sujeto cuya situación coincida con la hipótesis normativa.<sup>18</sup>

De esta manera, como lo señala la doctrinaria Alil Álvarez Alcalá en su obra “Lecciones de derecho fiscal”, se ha considerado que, si un tributo se establece en una ley en sentido formal y materia, entonces cumplirá con los principios básicos que deben buscarse en materia de tributación: que los tributos sean fijados por representantes populares -se refiere al sentido formal- y que los tributos sean incluidos en normas generales, lo que alude al sentido material de las normas.<sup>19</sup>

#### III.4.d). Destino al gasto público

Finalmente, el último principio establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal mandata que el destino de lo que sea recaudado por el Estado en concepto de las contribuciones deberá ser dirigido al gasto público de la Nación, por lo que dicho principio se ha definido como “las erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de la ley para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas”.<sup>20</sup>

Por su parte, Enrique Calvo Nicolau en su obra “Tratado del impuesto sobre la renta” dispone, por lo que hace al principio de gasto público, que ante la falta de definición expresa de dicho principio, entonces se debe atender a lo dispuesto por el resto del ordenamiento jurídico a efecto de hallarle o dotar de contenido jurídico al concepto de referencia. A continuación, se transcribe su razonamiento únicamente a efecto de brindar mayor claridad al respecto:

*“Tenemos, por un lado, un precepto en la norma fundamental que se refiere a los egresos que puede efectuar la Federación; dispone el a. 74-IV constitucional que: “Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: [...] IV. Examinar, discutir, y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación [...], discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.” Si además vinculamos este precepto con el que se contiene en el a. 126 constitucional, conforme al cual “[...] no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el*

---

<sup>18</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p.113.

<sup>19</sup> Alil, Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford, Ciudad de México, 2015, p. 53.

<sup>20</sup> Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 39.

*presupuesto [por referirse a “pagos” debemos entender que es el presupuesto de egresos] o determinado por ley posterior [...]”, resulta que gasto público es, en efecto, toda erogación que el Estado está facultado a efectuar conforme lo disponga el Presupuesto de Egresos de la Federación, que no es otra cosa que la norma jurídica que crea el órgano competente para ello, en el que dispone cuales son las únicas erogaciones que el Estado está facultado a efectuar durante el periodo al que el presupuesto se refiera. La erogación, sin embargo, puede también establecerse en una ley posterior al presupuesto de egresos que ese mismo órgano creador de normas disponga a través de una norma jurídica distinta del presupuesto de egresos.” (Énfasis añadido).*

En este mismo sentido, señala Alil Álvarez Alcalá, que para cumplir con dicho principio es necesario que las cantidades recaudadas por el Estado en concepto de impuestos sean destinadas a fin de satisfacer las partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de Egresos, así como destinarse a satisfacer gastos incluidos en una ley distinta al Presupuesto de Egresos, en virtud de que nuestro Máximo Tribunal ha señalado que el hecho que los impuestos tengan un fin específico o extrafiscal no les resta regularidad constitucional.

Al respecto, Adolfo Arrijo Vizcaíno coincide con lo anterior al argumentar que las contribuciones también pueden destinarse a satisfacer gastos incluidos en una ley distinta al Presupuesto de Egresos en virtud de tener un fin específico, lo cual de ninguna manera les resta regularidad constitucional a los impuestos.

Incluso, lo anterior ha sido confirmado mediante jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubros **“IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV”** y **“GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.”**, a través de las cuales señala dicho Tribunal que el destino al gasto público es una condición de validez constitucional de los tributos.

Finalmente, resulta de importancia señalar que la Constitución Federal no prohíbe de manera alguna los impuestos con fines extrafiscales, lo cual ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial de rubro **“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES”**.

### III.5. Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

En el presente apartado, se analizará la naturaleza y regulación en el ordenamiento jurídico mexicano de los estímulos fiscales.

En términos generales, una gran parte de la doctrina ha señalado que el fin del Derecho es regular el comportamiento social de las personas mediante el establecimiento de sanciones para los hechos que establece como antijurídicos.

En este sentido, hay ocasiones en las que a través del derecho también se promueven ciertas conductas mediante el establecimiento de ciertos estímulos de carácter fiscal para aquellas personas que se ubiquen en la conducta que se promueve.<sup>21</sup>

Al respecto, la Constitución Mexicana es el marco regulatorio que otorga al Estado la potestad de apoyar la investigación científica y tecnológica; alentar el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura, así como promover las condiciones para el desarrollo económico de México.

En efecto, la Constitución Federal señala en su artículo 25 que el Estado tiene la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía nacional, su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento económico y el empleo, así como una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos.

En este sentido, es posible desprender de lo antes señalado que el Estado tiene la facultad para impulsar la actividad económica, lo cual ha sido interpretado por una gran parte de la doctrina como la base o fundamento constitucional a través del cual se faculta al Estado el establecimiento de estímulos fiscales, atendiendo a los lineamientos señalados para tal efecto.

Por su parte, el artículo 28 de la Constitución Federal señala que se podrán otorgar subsidios a las actividades que el Estado considere como prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y que dichos subsidios no afecten de manera sustancial las finanzas nacionales. Asimismo, señala que el Estado será el encargado de vigilar su aplicación y de evaluar sus resultados.

---

<sup>21</sup> Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta T I*, México, Ed. Themis, 1995, p.88.

En este sentido, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación señala en el mismo sentido que el ejecutivo federal tiene la facultad para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general.

De lo antes expuesto, debe tomarse en consideración que el otorgamiento de los estímulos fiscales y subsidios obedece a la necesidad de promover o incentivar diversas áreas que el Estado considera más vulnerable, considerando que el beneficio derivado de ello sería mayor al gasto que representa dicho beneficio.

Asimismo, cabe señalar que la doctrina ha identificado que los estímulos fiscales y los subsidios tienen las mismas características y requisitos constitucionales, por lo que su naturaleza jurídica resulta similar.

En efecto, la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales es similar a la de los subsidios, toda vez que éstos derivan de una atribución constitucional con la que cuenta el Estado, a través de la cual tiene la facultad de otorgar a los sujetos que se ubiquen en una determinada situación de hecho una ayuda de carácter predominantemente económica, con la finalidad de apoyar las actividades prioritarias para la economía nacional.

De la misma manera, la jurisprudencia señala que el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto y que tiene por objeto la obtención de ciertos fines extrafiscales, mismos que no representan un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado.

Ahora bien, consideramos de importancia señalar que en nuestro sistema de Derecho existen dos tipos de subsidios: los tributarios y los presupuestarios. Los subsidios presupuestarios implican un desembolso inmediato y directo de recursos monetarios, con la finalidad de apoyar las actividades privadas que para la economía nacional sea de orden prioritario.

Por su parte, los subsidios tributarios no conllevan una disposición directa de fondos monetarios del Estado, sino que implican la absorción de una parte de la deuda tributaria que se tenga, y el cual consiste en un cobro parcial.

Es posible confirmar lo antes expuesto de la tesis que por su relevancia se transcribe a continuación:

**“ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL**

**LEGISLADOR.** De los artículos 25 a 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la dotación al Estado Mexicano de bases constitucionales tendientes a

modernizar la legislación de fomento, constituyendo los subsidios una de las medidas orientadas a ese propósito, esto es, promover el desarrollo económico de áreas prioritarias. Ahora bien, los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional. En ese sentido, los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente; sin embargo, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables.” (Énfasis añadido).

Amparo directo en revisión 1037/2011. Delphi Automotive Systems, S.A. de C.V. 30 de septiembre de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Bajo este contexto, desde nuestro punto de vista, el estímulo fiscal contenido en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa tiene la naturaleza jurídica de un subsidio aplicable para todas aquellas personas que se ubiquen en el supuesto de hecho previsto por dicha disposición relativo a la aplicación de un crédito por la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado.

### III. 6. Elementos esenciales del impuesto

Desde el punto de vista de la doctrina tributaria, ha sido ampliamente discutido cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones. Si bien no existe un consenso total entre todas las posturas, lo cierto es que en términos generales es posible señalar que éstos son los siguientes: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

## *Sujeto*

“El aspecto subjetivo del hecho imponible está representado por la atribución del hecho jurídico al sujeto pasivo, generándose así, para este último, obligaciones tributarias y para el Estado (sujeto activo), la pretensión al crédito fiscal.”<sup>22</sup>

En virtud de lo anterior, en la obligación tributaria hay sujetos activos y sujetos pasivos. El sujeto pasivo es aquella persona que se encuentra en obligada a contribuir, esto es, quién se ubique en el hecho generador de la contribución, mientras que el sujeto activo es siempre el Estado.<sup>23</sup>

Ahora bien, es importante señalar que “la condición de contribuyente o responsable por deuda propia *no puede ser alterada por convenio de los particulares*, los que no surtirán efecto ante la Administración tributaria [...] el contribuyente adquiere tal carácter por disposición legal, sin que a su respecto influyan las estipulaciones privadas”.<sup>24</sup>

## *Objeto*

Se le ha definido como la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo. En este sentido, a través del hecho imponible se deberá precisar el objeto de cualquier contribución.<sup>25</sup>

En efecto, como señala Alil Álvarez Alcalá “el objeto del gravamen es lo que grava dicha contribución”.<sup>26</sup>

## *Base*

---

<sup>22</sup> Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 229, citando a Dino Jarach.

<sup>23</sup> Alil, Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford, Ciudad de México, 2015, p. 8.

<sup>24</sup> Osvaldo H. Soler, *op. cit.*, p.223.

<sup>25</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 109 y 110.

<sup>26</sup> Alil, Álvarez Alcalá, *Lecciones de derecho fiscal*, Oxford, Ciudad de México, 2015, p. 10.



Diversos doctrinarios han tratado el tema de la base gravable. En este contexto, consideramos que en la generalidad de los tratados doctrinarios del derecho fiscal mexicano se concluye que “la base es la cantidad sobre la que se calcula el impuesto”.<sup>27</sup>

Incluso, lo anterior ha sido confirmado mediante tesis jurisprudencial P./J. 52/96 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la cual señaló que, para el caso del impuesto sobre la renta, la base son las utilidades, mientras que para el caso del impuesto al valor agregado la base es, entre otros, el precio o contraprestación que se paga en las actividades objeto de dicha Ley.

Ahora bien, debemos señalar que dependiendo del tributo la base gravable deberá ser construida de distinta manera. Esto es, para el caso de un impuesto directo a través del cual se busca gravar únicamente la utilidad fiscal será esencial que se reconozcan diversas clases de elementos sustractivos al tributo, tal es el caso de las deducciones del impuesto sobre la renta.

Por su parte, para el caso de los impuestos indirectos cuyo propósito sea gravar de manera exclusiva el valor agregado que se añade a cada etapa de la cadena de producción, enajenación y consumo, entonces de igual manera será necesario reconocer alguna especie de elemento sustractivo a la contribución que haga posible gravar solamente el valor agregado, tal es el caso del acreditamiento en el impuesto al valor agregado.

### *Tasa o tarifa*

La tasa o tarifa como elemento esencial del impuesto se refiere al porcentaje por el cual deberá multiplicarse la base del tributo a efecto de determinar la cantidad que debe resultar a cargo del contribuyente.

En relación con la tasa o tarifa es importante mencionar que a lo largo del tiempo ha sido un tema muy cuestionado en cuanto a su constitucionalidad, incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que una cuota fija por sí sola resulta inconstitucional al no ser representativa de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por otro lado, la tasa fija ha sido declarada constitucional por nuestro Máximo Tribunal mediante tesis jurisprudencial P./J. 31/97, a través de la cual señaló que “tiene cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional” o también llamada tasa fija.

---

<sup>27</sup> Alill Álvarez Alcalá, *op. cit.*, p. 11

En este sentido, la tasa fija es proporcional puesto que la composición de la base gravable refleja la capacidad contributiva. Asimismo, en relación con las tarifas se ha señalado que son constitucionales si incluyen una parte fija o cuota fija y una parte porcentual o tasa progresiva.

### *Época de pago*

Es posible definir la época de pago como el elemento esencial de los impuestos que determina “el plazo 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”<sup>28</sup>.

Ahora bien, es importante señalar que si bien el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no hace mención expresa a la época de pago como elemento esencial de los impuestos, ello así ha sido determinado por criterios jurisprudenciales a través de los cuales se adiciona dicho elemento a los antes mencionados, es decir, al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

Una vez expuesto lo anterior, es posible llevar a cabo un análisis del criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10a.) y su ejecutoria, a través del cual comentaremos si resultaban aplicables los principios tributarios a efecto de determinar la regularidad constitucional de los estímulos fiscales y, si en el caso en concreto, resultaba procedente que la Suprema Corte de Justicia de la Nación aplicara dichos principios de justicia tributaria.

---

<sup>28</sup> Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 125.

## IV. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA

**IV.1. Principios tributarios: ¿resultan aplicables al estudio de regularidad constitucional de los estímulos fiscales? Un análisis de las alternativas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Una vez expuesto lo anterior, a continuación, me enfocaré en exponer y comentar mi punto de vista relativo a la resolución por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual señaló que no le resultan aplicables los principios tributarios al estímulo fiscal en comento a efecto de determinar su constitucionalidad.

Para lograr lo anterior, comenzaré señalando las distintas alternativas que nuestro Máximo Tribunal pudo haber considerado a efecto de resolver el caso en cuestión.

La Primera Sala de dicho Tribunal pudo haber asumido dos posturas diferentes: a) los principios tributarios en ningún caso resultan aplicables a los estímulos fiscales para poder llevar a cabo su examen de constitucionalidad; b) los estímulos fiscales únicamente resultan aplicables a los estímulos fiscales cuando éstos inciden en alguno de los elementos esenciales del impuesto. En el presente apartado me enfocaré en exponer ambos puntos de vista y señalaremos cuál de los dos consideramos jurídicamente correcto.

*a) Los principios tributarios en ningún caso deben de ser utilizados para estudiar la regularidad constitucional de los estímulos fiscales*

Como ya se ha señalado anteriormente, la Primera Sala de Justicia de la Nación resolvió que no le resultaban aplicables para el estudio de constitucionalidad de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto reclamado los principios en materia tributaria establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, al considerar que la disposición reclamada debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que su otorgamiento no deviene en ajustes a la estructura, diseño o al monto del impuesto, sino 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.

De ahí, concluye nuestro Máximo Tribunal 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.

En este orden de ideas, si bien es posible advertir que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó una argumentación a través de la cual concluyó que para el caso en particular no resultaban aplicables los principios de justicia tributaria para el estudio de la constitucionalidad del estímulo fiscal en cuestión, considero que pudo haber argumentado una posición distinta.

En efecto, considero que la Primera Sala de la Justicia de la Nación tenía argumentos jurídicos sólidos para sostener que en ningún caso resultan aplicables para el estudio de constitucionalidad de un estímulo fiscal los principios de justicia tributaria en tanto que:

- (i) los principios tributarios únicamente deben ser aplicados para el estudio de la regularidad constitucional de las contribuciones; y,
- (ii) la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales es la de un subsidio, pero de ninguna manera puede ser considerado como una contribución.

Desde esta óptica, habría que considerar en primer lugar que el artículo 31 de la Constitución Federal establece las obligaciones de los mexicanos. En específico, en su fracción IV dispone que una de ellas es 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.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1<sup>o</sup><sup>29</sup> dispone que las personas, tanto físicas como morales, se encuentran obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme lo dispongan las leyes fiscales aplicables.

Asimismo, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación<sup>30</sup> señala la clasificación de los distintos tipos de contribuciones: impuestos aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

---

<sup>29</sup> “**Artículo 1o.-** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

(...)” (Énfasis añadido).

En este sentido, señala que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas morales que se encuentren en la situación de hecho o derecho prevista por la ley y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Dispone que las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Por lo que hace a las contribuciones de mejoras, señala la disposición en comento que son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que se beneficien de manera directa por las contribuciones.

En relación con los derechos son 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 el Estado presta en sus funciones de derecho público.

---

<sup>30</sup> “**Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

·I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben 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 señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

·II. Aportaciones de seguridad social son 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

·III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

·IV. Derechos son 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.

(...)

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1<sup>o</sup> (Énfasis añadido).

Finalmente, el artículo en comento señala que los recargos, gastos de ejecución y la indemnización al fisco federal a la que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código son accesorios de las contribuciones y participan en la naturaleza de estas.

De lo antes expuesto, es posible advertir que la Constitución Federal establece la obligación para todos los mexicanos de contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que disponga la ley. Esto es, si bien dispone la obligación de todos los mexicanos de contribuir, también señala que se deberá llevar a cabo de conformidad con los principios de justicia tributaria que para tal efecto señala.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación, atendiendo al principio de legalidad tributaria, delimita la obligación constitucional de “contribuir” antes mencionada, agregando que las contribuciones para las cuales se deberá de pagar un tributo de la manera proporcional y equitativa son, de manera exclusiva, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

En este sentido, es posible concluir, por una parte, que la obligación de contribuir por parte de los mexicanos no es absoluta, en virtud de que se deben respetar los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público establecidos para tal efecto y, por otra parte, que el ámbito de aplicación de los mencionados principios tributarios debe limitarse únicamente a aquellas contribuciones establecidas en la ley fiscal.

En otras palabras, de una interpretación a *contrariu sensu*, es posible concluir que los principios tributarios únicamente deben ser aplicados para el estudio de la regularidad constitucional de las contribuciones, es decir, de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Ahora bien, como ya ha sido señalado, la Constitución Federal señala en su artículo 25 que el Estado tiene la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía nacional, su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento económico y el empleo, así como una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos.

Por su parte, el artículo 28 de la Constitución Federal señala que se podrán otorgar subsidios a las actividades que el Estado considere como prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y que dichos subsidios no afecten de manera

sustancial las finanzas nacionales. Asimismo, señala que el Estado será el encargado de vigilar su aplicación y de evaluar sus resultados.

En este sentido, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación señala en el mismo sentido que el ejecutivo federal tiene la facultad para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general.

Asimismo, cabe señalar que la doctrina ha identificado que los estímulos fiscales y los subsidios tienen las mismas características y requisitos constitucionales, por lo que su naturaleza jurídica resulta similar.

En virtud de lo anterior, se podría concluir que los estímulos fiscales tienen una naturaleza jurídica similar a la de los subsidios, lo cual implica que no es posible que les sean aplicados los principios de justicia tributaria, pues dichos principios únicamente deben ser aplicados a las contribuciones.

En otras palabras, podría ser posible concluir que los principios tributarios no resultan aplicables para el estudio de la constitucionalidad de un estímulo fiscal, en virtud de que éstos siempre tienen la naturaleza jurídica de un subsidio, lo cual es distinto de una contribución, tal como las disponen las disposiciones fiscales.

Incluso, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha confirmado lo anterior mediante tesis que se transcribe a continuación:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas, a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa. En esos términos, se concluye que el establecimiento de una obligación formal relacionada con la manera en que ha de llevarse la contabilidad de los contribuyentes, al no trascender a la obligación fiscal sustantiva, no debe analizarse desde la óptica del referido principio constitucional. En todo caso, el argumento respectivo tendría que

presentarse en términos del costo inherente al cumplimiento de la obligación formal, lo cual no tiene un efecto en términos de principios tributarios o, específicamente, de capacidad contributiva, sino más bien, podría llegar a tener un impacto general -no fiscal- en las finanzas del contribuyente, lo cual, al constituir un agravio de vinculación económica, no jurídica, no sería idóneo para acceder a la protección constitucional.” (Énfasis añadido).

Amparo en revisión 625/2006. Multiservicio Tizimín, S.A. de C.V.  
3 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío  
Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

Asimismo, mediante jurisprudencias V.4o. J/1 y V.4o. J/2, de rubros: "**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, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**" y "**ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO. NO SE RIGE BAJO LOS PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS CONTRIBUCIONES A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL SER UN SUBSIDIO.**", se sostuvo una postura que refuerza este punto al estimar que la constitucionalidad de los subsidios y estímulos fiscales no podía analizarse bajo los principios reguladores de las contribuciones, debido a que no le eran aplicables los principios de justicia tributaria.

Se refuerza la postura antes expuesta si se toma en consideración que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación<sup>31</sup>, en la materia fiscal opera el principio de aplicación estricta, por lo que podría argumentarse que derivado de que los estímulos fiscales no tienen la naturaleza

---

<sup>31</sup> "**Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”



jurídica de las contribuciones, entonces bajo ninguna circunstancia sería posible realizar un estudio de su constitucionalidad a la luz de los principios tributarios que solamente aplican a las contribuciones establecidas en ley.

Por lo antes expuesto, podría argumentarse 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 tiene la naturaleza jurídica de un subsidio aplicable para todas aquellas personas que se ubiquen en el supuesto de hecho previsto por dicha disposición relativo a la aplicación de un crédito por la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado, no así la de una contribución, por lo que no le resulta aplicable para su estudio de regularidad constitucional el análisis de los principios tributarios.

En conclusión, bajo esta postura si bien el estímulo fiscal en comento resulta de importancia fiscal al constituir una renuncia por parte del Estado a recibir un pago que tiene derecho a recibir, dicho estímulo no puede ser considerado como una contribución por su naturaleza, por lo que no es posible analizar su regularidad constitucional a la luz de los citados principios constitucionales.

*b) Los principios de justicia tributaria resultan aplicables para el estudio de la regularidad constitucional de los estímulos fiscales si estos afectan en algún elemento esencial del impuesto.*

No obstante, si bien consideramos que existen elementos jurídicos para sostener la postura expuesta en el apartado anterior, considero que la aplicación de los principios, como ya ha sido expuesto, debe resultar de una ponderación en la cual sostengo que, si bien los estímulos fiscales no tienen en sí mismos la naturaleza jurídica de una contribución, sí pueden afectar un elemento esencial de las mismas al modificar el objeto, base, tasa, entre otras de la contribución.

En este sentido, considero que, al afectar un elemento esencial de las contribuciones, entonces es posible interpretar que sí se les deben aplicar los principios de justicia tributaria al ocasionar una modificación estructural en su determinación o pago.

En efecto, derivado del contenido obligacional de naturaleza fiscal que tienen los estímulos a través de los cuales se releva, total o parcialmente, de una determinada carga fiscal a los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de hecho previstos para tal efecto, es que consideramos debe prevalecer la presente interpretación, misma que concluye con la posibilidad de aplicar los principios de justicia tributaria a una disposición jurídica que estrictamente no es un contribución, pero que sí afecta a sus componentes estructurales.

Dicho lo anterior, es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado una doctrina que confirma la postura que se adopta en el presente trabajo.

En efecto, tanto la Primera como la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han considerado que los estímulos fiscales deben ser implementados respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal ha considerado que el análisis constitucional de las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria, es decir, cuando ello se haga por una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución debe ser realizada conforme a los principios de justicia tributaria de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que en el caso de obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera, el mencionado Alto Tribunal ha buscado que se otorgue plena vigencia a los indicados principios tributarios, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que contienen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico que implica la disposición de recursos monetarios en favor del Estado por concepto de contribuciones.

De lo anterior se concluye que cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de aquéllas, les son aplicables los principios constitucionales referidos.

Incluso, es posible reforzar lo antes señalado mediante la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que por su importancia se transcribe a continuación:

**“ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.** Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad; pero a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo; es decir, algunos carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución; en cambio, los estímulos tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a otros no, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas. En ese tenor, si el estímulo fiscal establecido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, materializado a través de un acreditamiento, se otorga a personas que realizan actividades empresariales, con excepción de la minería, que comprenden diesel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, es indudable que estos factores son ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios -de donde surge el deber de pago- o al impuesto sobre la renta -con el cual se acredita-, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integran su mecánica; de ahí que su estudio no debe llevarse a

cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino de las garantías individuales.” (Énfasis añadido).

Amparo en revisión 50/2010. Minera Peñasquito, S.A. de C.V. 3 de marzo de 2010. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

La tesis de referencia resulta de gran importancia para el presente apartado, en virtud de que si bien en ese caso particular se determinó que no resultaban aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, también mencionó la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal que los estímulos fiscales tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos estructurales o esenciales de los tributos.

Lo anterior, pues se entiende que con dichos estímulos se sigue valorando la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, aunque el Estado decida que por razones políticas, económicas o jurídicas no recaudará una parte o la totalidad de del monto que le corresponde pagar al contribuyente.

En este sentido, es posible concluir que cuando un determinado factor que sea contenido por un estímulo fiscal quede integrado en la estructura del tributo, es decir, que afecte directamente a los elementos esenciales del impuesto, entonces dicho estímulo fiscal debe ser analizado de conformidad con los principios tributarios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Ahora bien, en el caso concreto, consideramos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió de manera correcta que (i) es posible aplicar los principios tributarios al análisis de constitucionalidad de los estímulos fiscales; sin embargo, (ii) que en el presente caso no era procedente realizar dicho análisis de regularidad constitucional a la luz de dichos principios tributarios, sino que se debe llevar a cabo de conformidad con los principios generales constitucionales, en específico según el principio de igualdad jurídica.

En efecto, consideramos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió de manera correcta que los principios de justicia tributaria no deben ser utilizados para analizar la constitucionalidad del estímulo fiscal contenido en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

No obstante, consideramos que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal pudo haber realizado un análisis con mayor exhaustividad, por cuanto hace a la incidencia del multicitado estímulo fiscal en los elementos esenciales del impuesto.

En este sentido, como ya ha sido mencionado, el objeto del estímulo fiscal en comento es otorgar un crédito fiscal por 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.

En este contexto, considerando que los elementos esenciales del impuesto al valor agregado son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago. A Continuación, señalaré mis consideraciones por cada uno de ellos a efecto de determinar si incide o no dicho estímulo fiscal en su mecánica.

- Sujeto: los sujetos de la contribución en nada se ven afectados por el presente estímulo fiscal, en virtud de que el sujeto activo sigue siendo el Estado, mientras que el sujeto pasivo continúa siendo aquella persona, física o moral, que se ubique en los supuestos de hecho establecidos por dicho impuesto.
- Objeto: el objeto del impuesto al valor agregado no sufre una modificación derivada de la aplicación del estímulo fiscal en análisis, pues el objeto del impuesto en comento sigue siendo la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios.
- Base: la base del impuesto al valor agregado tampoco se ve afectada por la aplicación del estímulo fiscal. A manera de ejemplo, la base para el caso de la enajenación de bienes continúa siendo el precio o contraprestación pagada por dicha enajenación.
- Tasa o tarifa: la tasa del impuesto al valor agregado no se ve modificada por el estímulo fiscal, pues ésta permanece, para el régimen general, en el 16% que debe ser aplicada sobre los valores señalados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en 0% para los casos específicos por ella regulados.
- Época de pago: la época de pago del impuesto al valor agregado tampoco se ve afectado por el crédito otorgado por el estímulo fiscal, en virtud de

que la obligación por parte del contribuyente de determinar y pagar el impuesto continúa.

En efecto, la época de pago no se modifica, sino lo que se modifica es que el Estado renuncia a la 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.

En este sentido, considero, tal como lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no resultaban aplicables los principios de justicia tributaria para el estudio de la regularidad constitucional del estímulo fiscal contenido en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

En virtud de lo antes expuesto, para el caso en concreto, si bien el sentido de la sentencia dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue, desde mi punto de vista, acertada, no podemos dejar de advertir que no comparto en su totalidad el procedimiento, argumentación y cómo fue que dicha Sala llegó a dicha conclusión, pues considero que la ejecutoria pudo haber considerado los elementos analizados en el presente apartado del trabajo a efecto de lograr una debida fundamentación y motivación.

En otras palabras, considero que nuestro Máximo Tribunal en materia constitucional pudo haber analizado las alternativas en cuanto a si procedía o no aplicar el estudio de constitucionalidad a la luz de los principios de justicia tributaria al estímulo fiscal en comento, situación que más bien en la ejecutoria se dio por hecho, así como un análisis con mayor exhaustividad en cuanto a si en el caso concreto se debía aplicar los principios de justicia tributaria al estímulo fiscal contenido en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, a través del cual se otorga un crédito por la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado a aquellos contribuyentes que se ubiquen en el supuesto jurídico en él contenido.

A manera de conclusión, desde mi punto de vista, es posible llevar a cabo el análisis de constitucionalidad de los estímulos fiscales a la luz de los principios de justicia tributaria contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, únicamente en aquellos casos en los que dicho estímulo resulta en una afectación directa a los elementos esenciales o estructurales de las contribuciones.

## V. CONCLUSIONES

**PRIMERA.** La Primera Sala de Justicia de la Nación consideró que es posible realizar el estudio de constitucionalidad de un estímulo fiscal a la luz de los principios de justicia tributaria si estos afectan elementos esenciales o estructurales de alguna contribución.

**SEGUNDA.** La Primera Sala de Justicia de la Nación consideró que al caso en concreto no le resultaban aplicables los principios de justicia tributaria al no afectar ningún elemento esencial del impuesto al valor agregado.

**TERCERA.** Pudieran existir argumentos jurídicos sólidos para sostener que los estímulos fiscales, al derivar de los principios constitucionales generales a través de los cuales se regula la rectoría económica del Estado, en ningún caso deben ser analizados desde el punto de vista constitucional a la luz de los principios tributarios.

**CUARTA.** La doctrina que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual se ha resuelto que los principios de justicia tributaria únicamente resultan aplicables al estudio de constitucionalidad de los estímulos fiscales si éstos afectan algún elemento esencial del impuesto es la interpretación que debe prevalecer.

**QUINTA.** Resulta jurídicamente válido que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya resuelto que no resultan aplicables los principios tributarios a efecto de determinar la constitucionalidad del estímulo fiscal en comento al no afectar a los elementos esenciales del impuesto.

**SEXTA.** La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debió haber efectuado un análisis de cada elemento esencial que conforma el impuesto al valor agregado a efecto de determinar si el estímulo fiscal en comento afectaba alguno de ellos.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

### 1. Obras consultadas:

Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*. México: Oxford University Press, 2015.

Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*. E. Garzón Valdés (trad.), Madrid: C.E.C., 1997.

Alexy, Robert, *El concepto de validez y del Derecho*. J. M. Seña (trad.), Barcelona: Gedisa, 1997.

Alexy, Robert, *Derechos Sociales y Ponderación*, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2007.

Alchurrón, Carlos E. y Bulygin, Eugenio, *Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2002.

Atienza, Manuel, *Introducción al Derecho*, México, Ed. Fontamara.

Atienza, M. & Ruiz, J. (1991). Sobre principios y reglas. *Doxa*, (10).

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. México: Themis, 2006.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Principios Tributarios Entre la Legalidad y el Conocimiento*. México: Dofiscal Editores, 2014.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *La Tributación y Constitucionalidad en México*. México: Dofiscal Editores, 2015.

Carrió, G. *Dworkin y el positivismo jurídico*,

"Ensayo sobre Dworkin", cit; pp.20-21; C. RODRÍGUEZ, "Teoría del Derecho y decisión judicial. En torno al debate entre H.L.A. Hart y Ronald Dworkin", cit., pp. 69-74.

Calvo Nicolau, Enrique. *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. México: Themis, 2009.



Dworkin, Ronald, *Los Derechos en Serio*, Barcelona, Ed. Ariel, 2002.

Ferrajoli, Luigi, *Democracia y Garantismo*, Madrid, Ed. Trotta, 2004.

García de Enterría Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Madrid, Ed. Civitas, 2000.

García Máynez, Eduardo, *Introducción a la Lógica Jurídica*, México, Ed. Fontamara, 2007.

Guastini, Riccardo, *Distinguiendo, Estudios de Teoría y Metateoría del Derecho*, Barcelona, Ed. Gedisa, 1999.

Hart. H. *El concepto de derecho*. G. Carrió (trad.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

Hernández Ambrosio, Armando, *Los subsidios y estímulos fiscales: Finalidad y efectos en materia del ISR*. México, Puntos Finos – Número 239/2015 – 01/06/2015.

Nino, Carlos Santiago, *Introducción al Análisis del Derecho*, Barcelona, Ed. Gedisa, 2003.

Koller Lucio, Carl E., *La Obtención de una Renta Real y Disponible*. México: Themis, 2006.

Roa Jacobo, Juan Carlos. *Todo Fiscal. Régimen general del Impuesto sobre la Renta, personas morales*. México: Wolters Kluwer, 2017.

Sánchez Gil, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, México, UNAM, 2007.

Zagreblesky, G. *El Derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. M. Gascón (trad.).

Madrid: Trotta. 1995.

## **2. Legislación consultada:**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y sus modificaciones

### **3. Otras fuentes consultadas:**

- Tesis jurisprudenciales:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO. NO SE RIGE BAJO LOS PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS CONTRIBUCIONES A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL SER UN SUBSIDIO.

ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR.

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.

ESTÍMULO FISCAL. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES II, III Y IV, DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DEL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015, QUE LO PREVÉ, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE COMPETITIVIDAD O LIBRE CONCURRENCIA.

ESTÍMULOS FISCALES. EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2015, NO VULNERA EL DERECHO A LA IGUALDAD.

ESTÍMULOS FISCALES. LOS CONTRIBUYENTES NO GOZAN DE UN DERECHO CONSTITUCIONAL A BENEFICIARSE DE ELLOS.

ACUERDOS EMITIDOS POR EL GOBERNADOR DEL ESTADO DE MÉXICO QUE CONCEDAN SUBSIDIOS Y ESTÍMULOS FISCALES. NO PUEDEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL, SINO DESDE UNA PERSPECTIVA MÁS AMPLIA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES QUE LA LEY SUPREMA ESTABLECE, COMO ES EL DE IGUALDAD.

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.

ESTÍMULO FISCAL. LOS ARTÍCULOS 229 A 238 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONTIENEN UNA FIGURA SUSTRACTIVA QUE INCIDE EN LA CONFIGURACIÓN DE LAS MODALIDADES DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A CARGO DE LOS PATRONES, POR LO QUE AQUEL DEBE ANALIZARSE A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.