



**PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL
CONTRIBUYENTE**

**PRINCIPALES PROBLEMAS DE LOS CONTRIBUYENTES
EN EL ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL**

INDICE:

<u>I. JUSTICIA ORDINARIA: LEGALIDAD.....</u>	<u>3</u>
Defensa Administrativa	4
- <i>Diversos plazos de interposición:</i>	<i>4</i>
- <i>Actos definitivos.....</i>	<i>6</i>
- <i>Imposibilidad para ofrecer nuevas pruebas.....</i>	<i>6</i>
Defensa Contenciosa.....	7
<u>II. DEFENSA CONSTITUCIONAL.</u>	<u>9</u>
Cambio de paradigma en la procedencia de la defensa constitucional.....	9
- <i>Antecedente: la tesis Vallarta, fundamento de la improcedencia del juicio de amparo contra leyes fiscales.</i>	<i>9</i>
- <i>Nuevos criterios para la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal.</i>	<i>10</i>
Los derechos del contribuyente y la política fiscal a la luz de la exégesis de la Corte.....	11
- <i>Principio de proporcionalidad.....</i>	<i>12</i>
- <i>Principio de equidad.....</i>	<i>14</i>
<i>Deducciones como beneficios fiscales</i>	<i>18</i>
<u>III. PERSPECTIVAS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA CON BASE EN LOS CRITERIOS DE LA CORTE.....</u>	<u>20</u>
La Observancia del Mínimo Vital como Derecho Fundamental del Contribuyente.....	21
<u>IV. CONCLUSIÓN.....</u>	<u>23</u>
<u>V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.</u>	<u>25</u>

I. JUSTICIA ORDINARIA: LEGALIDAD.

México enfrenta hoy día problemas políticos y sociales que se ven agravados por la situación económica mundial. Diversos obstáculos han impedido la adopción de los acuerdos necesarios en temas fundamentales, como es el caso de las reformas estructurales que se demandan para lograr la consolidación del desarrollo sustentable del país.

El tema fiscal no escapa a este panorama. La recaudación tributaria alcanza apenas niveles del 11%¹. México se sitúa muy por debajo del promedio de recaudación de los países que integran la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE) que es de 34.82%, lo que hace necesario examinar el sistema de leyes fiscales para hacer coincidir la exigencia de fortalecer las finanzas públicas con la generación de confianza en los contribuyentes a través de disposiciones tributarias sencillas y fáciles de cumplir que le permitan al pagador de impuestos advertir en su vida cotidiana que las contribuciones que paga son justas, no sólo porque atienden a su capacidad o potencialidad contributiva sino porque se aplican equitativamente a todos los destinatarios, reconociendo las peculiaridades objetivas en las que determinados grupos socio-económicos de contribuyentes se encuentran.

El presente documento busca evaluar la situación que viven en México los contribuyentes en su acceso a la justicia, desde la procedencia de los recursos administrativos hasta el juicio constitucional, para explorar si efectivamente la justicia fiscal está garantizando la igualdad de trato ante la ley en todos los sentidos, sin privilegios ni favores.

La nueva Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) tiene como misión garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, de ahí la relevancia de comenzar con este análisis.

Defensa Administrativa

Los recursos administrativos presentan diversos problemas para el acceso a la “*justicia fiscal*” (se utiliza el término fiscal en su sentido conceptual más amplio), entre los que destacan:

- Poca efectividad para revocar los actos de autoridad.
- Diversidad de plazos para su presentación.
- Incertidumbre ante el concepto de actos definitivos.
- Imposibilidad para ofrecer nuevas pruebas.

La poca efectividad de los recursos administrativos demuestra que la administración no ha sido capaz de depurar en sede administrativa sus actos. Al no ser vistos los recursos como un medio eficaz de auto revisión de las irregularidades que puedan presentarse en el procedimiento administrativo, las autoridades pierden esa gran oportunidad de auto-regulación y control de legalidad por lo que, en la misma medida, se origina mayor carga en las labores de los órganos jurisdiccionales.

- *Diversos plazos de interposición:*

Existe diversidad de plazos para el ejercicio de los recursos administrativos en materia de contribuciones federales.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT) establecen sus propios medios de defensa con plazos que oscilan desde los 10 hasta los 45 días según sea el tipo de acto impugnado.

La regla general para la interposición del recurso de revocación establecido en el CFF es de 45 días; sin embargo, existen reglas especiales con plazos distintos, como es el caso de la impugnación de las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución, donde se cuenta con 10 días posteriores a la publicación de la convocatoria a remate. Esta regla general admite, sin embargo, las excepciones previstas en el primer párrafo del artículo 127 del CFF.

En el caso del embargo a terceros el recurso de revocación puede, en cambio, hacerse valer en cualquier tiempo.

Por su parte, el recurso de inconformidad previsto por la LSS y por el Reglamento respectivo dispone un plazo de 15 días para interponerlo. El propio Reglamento, en su artículo 31, prevé otro recurso denominado “*recurso de revocación*” que procede dentro del trámite de la inconformidad y cuyo plazo es de 3 días.

En cuanto al recurso de inconformidad ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), la Ley y el Reglamento relativo establecen un plazo de 30 días para los trabajadores o sus beneficiarios y de 15 días para los patrones.

Los diversos plazos de presentación son en parte consecuencia lógica de los distintos procedimientos administrativos que las diversas autoridades fiscales instauran.

- Actos definitivos.

El recurso de revocación, según lo dispone el artículo 117 del CFF, procede contra resoluciones definitivas, pero también en contra de actos que no tienen ese carácter.

Por su parte, el recurso de inconformidad regulado en el artículo 294 de la Ley LSS, procede únicamente contra actos definitivos. Tratándose del recurso de inconformidad ante el INFONAVIT, la Ley no utiliza ese concepto de actos definitivos sino que intenta una enumeración de los impugnables.

La distinción entre actos definitivos y aquellos que no tienen ese carácter provoca ambigüedad, forzando al pagador de impuestos a recurrir a un tercero que cuente con la calidad de asesor profesional, excluyendo la posibilidad de un acuerdo directo entre Administración y contribuyente antes de la judicialización del asunto.

- Imposibilidad para ofrecer nuevas pruebas

El recurso de revocación establecido en el CFF otorga al contribuyente la posibilidad de anunciar, dentro del mes siguiente a la presentación del recurso, pruebas adicionales. En cambio, los Recursos de Inconformidad ante el IMSS e INFONAVIT no establecen la posibilidad de ofrecer nuevas pruebas.

Concluyendo, los recursos administrativos deben verse como una oportunidad especialmente valiosa para resolver en sede administrativa la controversia entre Fisco y contribuyente; sin embargo, en nuestro sistema presentan diversas deficiencias como lo son su exagerado tecnicismo y sus formalidades

procedimentales, que impiden que se concrete o se facilite un acuerdo o “arreglo” entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

La complejidad de los recursos administrativos y la poca disposición que existe de las autoridades a efectuar una verdadera revisión y depuración de sus actos antes de que los conozca el órgano jurisdiccional, constituye una dificultad estructural para: “*garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal*”, como lo dispone el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Defensa Contenciosa

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) surgió en 1936 como un tribunal de anulación de actos exclusivamente fiscales, sin embargo, actualmente es un órgano jurisdiccional con competencia material para resolver prácticamente cualquier controversia administrativa federal.

Es así que hoy día, al incrementarse su competencia, el TFJFA enfrenta una situación complicada para poder brindar al gobernado justicia pronta, como lo mandata el artículo 17 constitucional, pues su estructura orgánica no ha crecido en forma acorde con su nueva competencia, generando con ello que, en ocasiones, un juicio tarde hasta más de tres años en ser resuelto².

De esta manera, el número de asuntos en trámite en el TFJFA se ha incrementado exponencialmente, a grado tal que de 1996 a 2010, el inventario final de expedientes en trámite pasó de 24,143 a 89,717³. La situación cobró mayor gravedad a partir de 2003⁴, cuando el número de demandas ingresadas al TFJFA ha sido superior al número de asuntos resueltos.

No obstante que el TFJFA ha instrumentado diversas medidas para abatir los altos números de expedientes con que cuenta, como por ejemplo el establecimiento de más Salas, la creación de nuevas plazas jurisdiccionales y estrategias para facilitar el trámite interno de los asuntos, aún tiene un largo camino por recorrer para reducir su inventario a los 15,513 asuntos en trámite reportados al 1° de noviembre 1995⁵, año previo a aquél en que adquirió competencia para conocer de las resoluciones recaídas a los recursos administrativos tramitados bajo la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA).

En forma paralela al incremento en el inventario de juicios, se ha menguado la especialización en la materia tributaria de las Salas Regionales, lo que conlleva que una Sala conozca tanto de un crédito fiscal como de un asunto de pensiones civiles, o de una resolución en materia de responsabilidades de servidores públicos.

La materia tributaria es profusa y altamente compleja por lo que sería deseable la creación de Salas especializadas que garanticen efectivamente al contribuyente su acceso a la impartición de una auténtica justicia fiscal.

En fecha reciente el TFJFA puso en marcha los juicios en línea y sumario. Estas instituciones representan un buen avance en el acceso a la justicia fiscal, sin embargo, tienen algunas debilidades.

Por ejemplo, en el caso del juicio sumario se advierte que implícitamente establece una carga para el justiciable de ser experto en derecho a efecto de poder determinar la procedencia de la vía, ya que la sumaria opera de manera obligatoria pero sólo en ciertos casos. Así, si el contribuyente presenta su demanda fuera de los 15 días que se prevén para el juicio sumario, su acción resultará extemporánea perdiendo el plazo general de 45 días establecido para el juicio contencioso administrativo, lo que genera estado de indefensión y produce el

efecto contrario al de su teleología, pues complica el acceso expedito del contribuyente a la justicia fiscal.

Por lo que toca al novísimo juicio en línea, la intención original del legislador fue el fácil y rápido acceso a la justicia desde cualquier parte del país, incluso en horas y días inhábiles, utilizando las tecnologías de la información y la comunicación (TIC's).

Esta modalidad del juicio contencioso administrativo debió entrar originalmente en vigor el 13 de diciembre de 2010, sin embargo, tres días antes (el día 10) se publicó en el Diario Oficial de la Federación, su posposición por 240 días más, entrando en operación hasta el 7 de agosto de 2011; no obstante, según el Acuerdo Plenario de la Sala Superior de 21 de junio del propio año, el juicio en línea opera en tan sólo una Sala denominada “*Sala Especializada en Juicios en Línea*” con sede en el Distrito Federal, descartando así por el momento su puesta en marcha en el resto de las Salas del TFJFA, único medio por el que podrían lograrse y potencializarse los verdaderos objetivos del juicio en línea, que son la expansión y facilitación del acceso a la justicia fiscal.

II. DEFENSA CONSTITUCIONAL.

Cambio de paradigma en la procedencia de la defensa constitucional.

- Antecedente: la tesis Vallarta, fundamento de la improcedencia del juicio de amparo contra leyes fiscales.

Esta tesis sostuvo la improcedencia del amparo por violación de artículos constitucionales no consagrados en el capítulo de las garantías individuales. El Ministro Ignacio L. Vallarta, en el año de 1879, sostuvo, en el amparo contra la contribución impuesta a las fábricas de hilos y tejidos, la improcedencia del amparo porque consideraba que el control constitucional no procede en contra de tributos, aun cuando éstos se estimen injustos, ya que la única forma de oponerse a la imposición es mediante el sufragio para la elección de los legisladores que votan las leyes fiscales.

La tesis Vallarta se inscribe dentro de la teoría de la separación de poderes, conforme a la cual, la definición de la política tributaria corresponde a la soberanía popular, es decir, al Poder Legislativo de la Unión⁶. Consagrando así, el viejo aforismo de los integrantes de las Trece Colonias: *“No taxation without representation”*.

- Nuevos criterios para la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mantuvo la tesis Vallarta desde finales del siglo XIX hasta principios del XX, específicamente hasta 1925, año en el que, ante los reiterados embates de los contribuyentes⁷ para lograr el reconocimiento de los principios de proporcionalidad y equidad como garantías individuales, el Ministro Urbina presentó el proyecto de sentencia que dio lugar a la tesis que permitió la procedencia del amparo en contra de los impuestos desproporcionados e inequitativos; inaugurando así en nuestro país el control constitucional de los derechos de los contribuyentes al postularlos e interpretar su contenido.

De 1925 a 1962 la SCJN se apartó de la tesis Vallarta de manera intermitente, admitiendo, primero, únicamente la posibilidad de impugnar la constitucionalidad

de los impuestos exorbitantes y ruinosos, pero sin dejar de resolver casos donde los argumentos de Vallarta fueron sostenidos como criterio de improcedencia.

Fue hasta 1962 cuando la SCJN definió que el amparo sí constituye una alternativa a favor del contribuyente y que los principios de proporcionalidad y equidad sí deben considerarse garantías individuales.

De 1988 a 1995 se inició la especialización en materia tributaria aumentando de manera considerable el número de amparos y argumentos complejos relacionados con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

Con la reestructuración del Poder Judicial de la Federación y de la SCJN, desde 1995 se han promovido por los contribuyentes cada vez más juicios de amparo, y se han producido múltiples declaraciones de inconstitucionalidad en materia impositiva lo que ha llegado incluso a considerarse como el auge del amparo fiscal⁸.

Los derechos del contribuyente y la política fiscal a la luz de la exégesis de la Corte.

A raíz del reconocimiento de la procedencia del juicio de amparo contra leyes impositivas, la SCJN como tribunal constitucional ha dado vigencia a los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), específicamente en su artículo 31, fracción IV, al verificar la constitucionalidad de las disposiciones legales que establecen gravámenes y fijar el contenido y alcance de las garantías como parámetros a los que necesariamente debe ajustarse el legislador fiscal⁹.

Sin embargo, recientes resoluciones de nuestro Máximo Tribunal apuntan a un cambio de paradigma en el enfoque que se ha dado a los derechos del

contribuyente, al contraponerlos con la facultad del legislador mexicano para definir los criterios de política fiscal más convenientes al país. Esta tendencia se examinará a la luz de los principios que informan la justicia tributaria.

- Principio de proporcionalidad

Tradicionalmente, la SCJN ha sostenido que la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, radica en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos, por lo que para determinar si una contribución cumple con el principio es necesario atender a su naturaleza, de tal forma que la consecuencia sea que pague más quien tiene mayor capacidad contributiva y concomitantemente menos, quien la tiene en menor proporción¹⁰.

El criterio de medir la capacidad contributiva ha sido reiterado por el Máximo Tribunal en el análisis de diversos impuestos directos, entre ellos: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Activo (IA) y, recientemente, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

En relación con el primero, la SCJN ha sostenido que el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del gravamen, no obstante, también dijo que las utilidades constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, por lo que debe entenderse que aun cuando existan ingresos pero no utilidades, el impuesto no se cubre, pues en tal virtud esos ingresos que no producen utilidades “*están desgravados*” y la pérdida fiscal sufrida en un ejercicio se compensa en uno posterior, por lo que la capacidad contributiva se respeta en

la determinación de la utilidad a la que se llega a través del cómputo de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley¹¹.

Por lo que se refiere al segundo, el IA, la SCJN sostuvo que los activos de las empresas constituyen el signo de capacidad contributiva elegido por el legislador como objeto del tributo, susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades. Al respecto, precisó que la justificación para el establecimiento de este gravamen se produce porque persigue dos finalidades, una, la fiscal: contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos y, otra, la extrafiscal: estimular la eficiencia de los mismos sujetos en el desarrollo de sus actividades económicas¹².

Finalmente, respecto del IETU, la SCJN señaló que el objeto del referido gravamen son los ingresos brutos recibidos por las actividades gravadas y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados a contribuir al financiamiento de los gastos públicos, por ello, determinó que la previsión de deducciones es irrelevante para atender a la capacidad contributiva, ya que no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer "beneficios" tributarios¹³.

La SCJN ha significado, en el análisis de los gravámenes anteriores, que el examen de la proporcionalidad tributaria debe partir de la naturaleza de aquéllos, pues para determinar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, parte de la determinación del objeto del tributo en cuestión, de su estructura y de las finalidades (fiscales y extrafiscales) consideradas por el legislador en su recaudación¹⁴.

Es importante notar que la propia SCJN ha establecido que el objeto del ISR y del IETU es el mismo: ingresos del causante, empero, la misma SCJN ha dicho que en el primero las utilidades constituyen la base, por ello, la capacidad contributiva se respeta en la determinación de la utilidad a la que se llega a través del cómputo de

los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley. En cambio, por lo que toca al IETU la magnitud o cuantía en que se obtienen los ingresos es la base que revela la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al pago de los gastos públicos; así la previsión de deducciones no atiende a esa capacidad contributiva porque no tiene como finalidad determinar una utilidad gravable. Lo anterior evidencia la diferencia substancial que para efectos de exégesis constitucional ha marcado la SCJN entre estos dos gravámenes en cuanto a la necesidad o no de que en el esquema de cada uno de los impuestos se establezcan deducciones o bien “*beneficios*” fiscales.

- Principio de equidad

La SCJN ha reiterado que, en cuanto al principio de equidad, se requiere para su examen de los siguientes elementos objetivos: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, “*sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional*”¹⁵, esto es, debe delimitarse si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual, pues encontrándose en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio

ni favor. Conforme a estas bases, la SCJN delimitó que el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación.

En cuanto a la restitución en el goce de la garantía individual violada, la SCJN ha señalado que cuando en un juicio de garantías se impugna una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes jurídicamente debieron considerarse iguales, *“los efectos de la concesión de amparo se traducirán en hacer extensivo al agraviado el beneficio previsto en el precepto jurídico declarado inconstitucional.”*¹⁶

Los criterios sobre la garantía de equidad antes expuestos fueron retomados parcialmente por la SCJN en su exégesis constitucional del IETU, al destacar en el caso de las *“inversiones que el trato diferenciado que se otorga a los contribuyentes que hubiesen realizado inversiones a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, frente a los que las hubiesen efectuado antes de su vigencia, situación que determina la deducibilidad total e inmediata de dichas erogaciones en el primer supuesto, o bien, un tratamiento específico de aminoración tributaria en el segundo caso”* no transgrede el principio de equidad tributaria *“en tanto que aquél obedece a la exigencia de que los gastos por inversiones realizadas durante la vigencia de esa Ley se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los derivados de inversiones anteriores al 1o. de enero de 2008, en que entró en vigor, no pueden considerarse deducibles para efectos del impuesto, precisamente por referirse a ejercicios en los que aún no tenía vida legal”*, ello porque la estructura del propio gravamen se erige sobre una base de efectivo, *“de modo que los ingresos se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones proceden en el momento en que realmente se realizan los pagos; lo que explica, por un lado, que la regulación de la contribución contemple la deducibilidad total de las inversiones*

efectuadas a partir de su entrada en vigor, en el ejercicio en que se lleven a cabo y, por otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impidan que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a que dicha regulación tuviera vida legal no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles, precisamente porque el ejercicio en el que fueron erogados es anterior a esa vigencia.”¹⁷

Como se advierte de lo anterior, la SCJN aplicó el criterio tradicional antes señalado relativo a la justificación del trato diferenciado a sujetos que no se ubican en la misma situación de hecho, para llegar a la conclusión de que los contribuyentes que invirtieron antes de la entrada en vigor de la norma en comento, no se ubican en el mismo supuesto de causación respecto de los que lo hicieron en el momento de su entrada en vigor, se trata entonces de un trato desigual a contribuyentes que se ubican en situaciones disímiles, por ello, para el primer grupo de sujetos obligados se prevén consecuencias jurídicas diferenciadas respecto del segundo grupo y en la misma medida el impacto financiero es disímil.

Sin embargo, el criterio antes destacado (tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales) no fue utilizado al examinar el diferente tratamiento otorgado por la citada ley impositiva a sujetos que se encuentran en la misma situación ya advertida por la SCJN, esto es, haber realizado inversiones con anterioridad a la vigencia del gravamen en comento: *“a pesar de que ambos tipos de contribuyentes están en la misma situación jurídica respecto del impuesto empresarial a tasa única”* (la Corte reconoció expresamente la igualdad jurídica en que se ubican los sujetos), sin embargo, sentenció: que *“la causa a la que se atendió para distinguir el trato que debía darse a contribuyentes con inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de 2007, respecto del concedido a quienes tuvieran inversiones efectuadas en los últimos diez años anteriores a la vigencia de la ley,”* consistió en establecer una medida para evitar que *“se frenara la inversión durante los meses de septiembre a diciembre de 2007, es decir, durante el periodo que faltaba para que el gravamen entrara en vigor,”* de tal modo que *“si los gastos por inversiones*

son deducibles en su totalidad en el ejercicio en que se realizan y, en cambio, las erogaciones por inversiones anteriores a su vigencia no son deducibles, resulta genuina y lógica la preocupación del legislador respecto al freno que podrían sufrir las inversiones nuevas en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto, por lo que decidió privilegiar a quienes efectuaran inversiones de ese tipo con una deducción adicional, frente a quienes tuvieran inversiones sin esa característica, realizadas del 1 de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, a las que sólo les concedió un crédito fiscal.”¹⁸

Lo anterior implica, en palabras de la propia SCJN, que la desigualdad de trato en el caso expuesto entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, se justifica de manera objetiva y razonable aun cuando la correspondencia con las consecuencias jurídicas que ello genera no sean idénticas, pues la medida tomada por el legislador, para la SCJN, es adecuada y proporcional debido a que el resultado que produce y el fin pretendido superan un juicio de equilibrio en sede constitucional para no frenar las inversiones nuevas en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto. Claramente puede advertirse que la Corte está validando un criterio de política fiscal empleado por el legislador para el trato diferenciado.

Además, la SCJN no utilizó igual rasero para contribuyentes que ella misma consideró se ubicaban en similar situación jurídica respecto del gravamen en comento, ya que la diferencia de trato la justificó con base en aspectos particulares o subjetivos de los causantes como su conocimiento de que la Ley entraría en vigor a partir del 1 de enero de 2008.

Se puede por tanto concluir que hay un cambio de dirección en los criterios de equidad manejados por la SCJN, ya que los mismos se advierten influidos por consideraciones que derivan no de una estricta exégesis constitucional sino de la ponderación de la política fiscal más adecuada o conveniente a un impuesto

determinado, lo que conduce a reflexionar sobre la ubicación y alcance de los derechos del contribuyente consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, frente a las planeaciones económico-impositivas del Estado.

Deducciones como beneficios fiscales

Desde hace algunos años se viene hablando de la utilización del impuesto no sólo con fines fiscales sino también extrafiscales tales como económicos, sociales e, incluso, financieros. Como consecuencia, las deducciones que se otorgan en esos términos han sido consideradas por la SCJN como *“beneficios”* concedidos por el legislador para reducir la base impositiva y estimular o promover los objetivos fijados.¹⁹

En relación con dicho tema, la Primera Sala de la SCJN ha desarrollado la teoría constitucional de los *“beneficios”* que hace derivar de una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), al distinguir dos tipos de erogaciones:

a) Estructurales: Identificadas con las necesarias para generar los ingresos del contribuyente. La Primera Sala ha dicho que éstas son reconocidas por el legislador y no se equiparan con concesiones gratuitas pues inciden en el reconocimiento del principio de proporcionalidad en materia tributaria, ya que se vinculan a la capacidad contributiva que se tiene para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos equiparándose con la renta neta de los causantes. Son *“normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los*

que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden.”

b) *“No estructurales o “beneficios”*: Son figuras *“sustractivas”* que inciden en la base imponible con el objetivo es conferir o crear situaciones ventajosas o bien obtener alguna finalidad específica que puede ser de política fiscal o de carácter extrafiscal, orientadas a la política económica o social y justificadas en razones de interés público²⁰.

Ejemplo de este tipo de erogaciones, ha sostenido la SCJN, son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas o ciertos gastos de consumo. Debe destacarse aquí la gravedad de que nuestro Máximo Tribunal, a través de la Primera Sala, haya podido considerar que los honorarios médicos y gastos hospitalarios, entre otros, no constituyen una deducción estructural de las personas físicas sino un beneficio o situación de ventaja concedida por la ley fiscal. Efectivamente, es difícil encontrar alguna erogación que resulte más indispensable a la persona humana que los gastos que tienen que realizar para recuperar o conservar su salud.

En el caso del IETU, como antes se dijo, la SCJN, siguiendo la doctrina de la Primera Sala, precisó en jurisprudencia definida que debido a que el objeto del referido impuesto son los ingresos brutos en base de efectivo recibidos por las actividades gravadas en la magnitud o cuantía en que se obtengan los ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al gasto público, *“la realización de erogaciones que pudieran proyectarse con el efecto de alguna aminoración tributaria en la mecánica del impuesto o de otras situaciones resulta intrascendente para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto”²¹*, debido a que las deducciones señaladas en la citada Ley no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer *“beneficios”* tributarios.

En relación con los beneficios otorgados que disminuyen el entero del gravamen, la SCJN ha dicho, en el caso del subsidio acreditable previsto en la LISR, que es una figura que no conforma la estructura del referido impuesto porque no tiene relación con la tarifa aplicable ni con la base del tributo, actuando sobre el impuesto a pagar, por lo que no se incorpora a los elementos esenciales de la contribución, ni forma parte de la estructura del referido gravamen sin que le resulten aplicables los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional²².

Esto significa que, bajo la lógica de la SCJN, si el legislador introduce los beneficios en comento, es decir, excepciones a la regla u obligación tributaria general, puede hacerlo de manera diferenciada y discrecional porque se trata de un privilegio que no incide en la capacidad contributiva del contribuyente y porque atiende a fines extrafiscales, económicos o sociales a los que no se aplican los principios superiores de justicia fiscal, lo que se estima constituye una grave exclusión del control constitucional de los derechos de los contribuyentes.

Bajo esa óptica, es fundamental que la SCJN fije los alcances de la generalizada utilización del impuesto con fines extrafiscales, económicos, financieros o sociales como instrumento de política económica, porque la finalidad esencial de los tributos, la que justifica y da sentido a la institución, al menos como premisa, es la cobertura del gasto público con base en la capacidad contributiva de los sujetos obligados y no la estabilidad económica ni la política de empleo o el fenómeno de las inversiones.

III. PERSPECTIVAS DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA CON BASE EN LOS CRITERIOS DE LA CORTE.

La Observancia del Mínimo Vital como Derecho Fundamental del Contribuyente.

La SCJN, último bastión de la justicia fiscal, ha delimitado la obligación constitucional de los causantes de contribuir a los gastos públicos atendiendo a su capacidad contributiva y ha definido, a la par, el umbral mínimo para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la CPEUM.

En la tesis respectiva, la SCJN sostiene que el respeto al contenido esencial de ese derecho exige que no se pueda equiparar irreflexivamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, sobre todo respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas, esto es, la SCJN reconoce el derecho humano fundamental al mínimo vital como límite del Estado en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir²³.

El examen anterior por parte de los jueces, agrega la SCJN, no implica intromisión alguna en la esfera legislativa en la configuración de la hipótesis tributaria, dado que, por una parte, dicha facultad no es ilimitada porque corresponde a la SCJN la verificación del apego a las exigencias constitucionales y, por la otra, no es pretensión de la SCJN que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que servirá de punto de partida en la imposición, sino que únicamente se reconozca un patrimonio mínimo protegido a efecto de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto, toda vez que dichos montos o conceptos se vinculan a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

Sin embargo, si bien es notable que la SCJN reconozca un límite a la potestad impositiva del Estado, bajo la premisa de la justicia tributaria expresada en la proporcionalidad como capacidad contributiva, la SCJN parece conformarse en su control constitucional con que este “*patrimonio mínimo protegido*” de la persona humana sea fijado unilateralmente por el legislador fiscal. Así pues, aunque la Corte habla de las “*exigencias humanas más elementales*”, lo cierto es que, como ya se comentó en el apartado anterior, el propio Tribunal no reconoce como exigencia humana elemental los honorarios médicos y gastos hospitalarios, es decir, que implícitamente adopta la tesis de que el mínimo vital alcanza para subvenir a esas exigencias y deja la delimitación de ese mínimo vital fuera del control constitucional impuesto por la justicia tributaria.

Comentario final

En el Diario Oficial de la Federación del 6 de junio del 2011, se publicó una importante reforma constitucional por la que se modifica, entre otros, el artículo 107 para establecer una nueva figura de control abstracto de nuestra Carta Magna, a través de la declaratoria general de inconstitucionalidad de la SCJN mediante jurisprudencia por reiteración en la resolución de juicios de amparo y siempre que haya habido mayoría calificada de ocho votos.

Sin embargo, en el párrafo cuarto de la fracción II del propio precepto, se establece que la declaratoria general de inconstitucionalidad no será aplicable a normas generales en materia tributaria, es decir, se está excluyendo del control general de constitucionalidad a las leyes fiscales y en consecuencia se propicia inequidad en el trato general a los contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis jurídico-tributaria pero que no acudieron al amparo.

Lo que significa que la materia de defensa fiscal constitucional es la única en que prevalece el sistema actual que sólo permite la restitución de las garantías individuales con la aplicación de la fórmula Otero.

IV. CONCLUSIÓN.

Para los derechos de los contribuyentes resulta fundamental el papel que desempeña la justicia ordinaria y constitucional.

Es igualmente relevante la adopción de medios eficaces que aminoren la judicialización de las controversias surgidas entre el Fisco y los contribuyentes, por lo que los recursos administrativos deben excluir tecnicismos y excesivas formalidades para propiciar el contacto directo entre Administración y contribuyente.

Una acción importante para el efectivo acceso a la justicia fiscal ordinaria la constituyen las medidas tomadas por el TFJFA para abatir los altos números de expedientes con que cuenta, así como los instrumentos procesales y tecnológicos que facilitan la promoción del juicio contencioso; empero, es indispensable revisar la procedencia del juicio sumario para hacer optativa esta vía. Igualmente es de esperarse que pronto el juicio en línea funcione en todas las Salas del TFJFA para que se cumpla con sus verdaderos objetivos.

En cuanto a la justicia constitucional, se advierte la necesidad de que la SCJN delimite el alcance de la política fiscal como herramienta del Estado, pues el trato diferenciado ante situaciones que se estiman similares sin justificación objetiva y razonable, basada en *finés extrafiscales* distorsiona la eficacia del principio de equidad tributaria que ella misma ha definido como uno de los “*valores superiores del ordenamiento jurídico*” que sirve de “*criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación*”.

Finalmente, cabe destacar que si bien la SCJN históricamente fue quien postuló y desarrolló los derechos fundamentales de los contribuyentes a través de la exégesis de las garantías de proporcionalidad y equidad de la materia tributaria,

también es cierto que la SCJN ha señalado que hay campos importantes que escapan a ese control constitucional a los que no se les aplican los principios superiores de justicia fiscal.

De esta forma el pronunciamiento de la SCJN afecta los principios de proporcionalidad y equidad, en primer término, cuando sostiene que algunas erogaciones, las denominadas “no estructurales”, son beneficios que discrecionalmente concede el legislador por lo que quedan excluidas del control constitucional, la situación se agrava aún más cuando dentro de este grupo incorpora gastos vitales para la persona humana como lo son los referentes a honorarios médicos y gastos hospitalarios, así como cuando deja al arbitrio del legislador fiscal la determinación del monto del mínimo vital.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

¹ Este dato no incluye los ingresos provenientes del régimen fiscal de PEMEX ya que según el último documento oficial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado: “El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU): Un diagnóstico a tres años de su implementación”, los ingresos tributarios representan tan sólo 10.4% del PIB.

² Periódico Electrónico “el mundo del abogado”, La Cámara de Diputados aprueba el juicio en línea, 1º mayo 2011

³ Informe Anual de Labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, años 1996 a 2010.

⁴ Informe Anual de Labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, años 2003 a 2010.

⁵ Informe Anual de Labores del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, año 1996.

⁶ Exposición de motivos de la iniciativa que adiciona una fracción VII bis al artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

⁷ Sobre el tema véase: “La Lucha por el Amparo Fiscal”, Genaro David Góngora Pimentel, Porrúa.

⁸ Sobre el tema véase “La Lucha por el Amparo Fiscal”, Genaro David Góngora Pimentel, Porrúa.

⁹ Tesis: 1a./J. 159/2007, rubro “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.”

¹⁰ Tesis: P./J. 10/2003, rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.”; Tesis: 1a. CCL/2007, rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS”; Tesis: 2a. CLVII/2001, rubro “RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN” y Tesis: 1a. XXVIII/2007, rubro “DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.”

¹¹ Tesis: P./J. 52/96, rubro “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO” y Tesis: 1a./J. 126/2007, rubro “RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).”

¹² Tesis: P./J. 11/96, rubro “ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL” y Tesis: P./J. 116/99, rubro “ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO DEFINE EL OBJETO DE ÉSTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.”

¹³ Tesis: 2a./J. 164/2010, rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE DIVERSOS CONCEPTOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)” y Tesis: 2a./J. 174/2010, rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE PREVÉ EL MECANISMO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).”

¹⁴ Tesis: P./J. 2/2009, rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.”

¹⁵ Tesis: P./J. 41/97, rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”, Tesis: P./J. 42/97, rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES” y Tesis: 1a. XXXIV/2007, rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.”

¹⁶ Tesis: 2a./J. 94/2009, rubro “AMPARO INDIRECTO Y DIRECTO EN QUE SE CUESTIONA UNA NORMA FISCAL QUE SE ESTIMA INEQUITATIVA PORQUE OTORGA UN BENEFICIO SÓLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, RESPECTO DE LOS QUE JURÍDICAMENTE SON IGUALES. ANTE LA POSIBILIDAD JURÍDICA DE RESTITUIR AL QUEJOSO EN EL GOCE DE LA GARANTÍA CONSTITUCIONAL VIOLADA, EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO ES PROCEDENTE Y EN EL DIRECTO EL CONCEPTO DE VIOLACIÓN RELATIVO ES OPERANTE.”

¹⁷ Tesis: 2a./J. 168/2010 rubro: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, 6, FRACCIONES I, II, Y III, QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN INVERSIONES REALIZADAS DURANTE SU VIGENCIA, RESPECTO DEL CONFERIDO A LOS QUE LAS EFECTUARON CON ANTERIORIDAD A ÉSTA, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).”

¹⁸ Tesis: 2a./J. 169/2010, rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUARON INVERSIONES EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007, RESPECTO DEL OTORGADO A LOS CONTRIBUYENTES CON INVERSIONES EFECTUADAS DEL 1o. DE ENERO DE 1998 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).”

¹⁹ Tesis: 1a./J. 103/2009, rubro “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL” y Tesis: 2a./J. 185/2010, rubro “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.”

²⁰ Tesis: 1a. LXIX/2009, rubro “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA” y Tesis: 1a./J. 103/2009 DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

²¹ Tesis: 2a./J. 165/2010, rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 8, 9, 10, 11, QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO RECONOCER TOTAL O PARCIALMENTE DIVERSAS EROGACIONES O SITUACIONES RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ACONTECIDAS ANTES O DESPUÉS DE SU ENTRADA EN VIGOR, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).”

²² Tesis: P./J. 85/2010, rubro “RENTA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006)” y Tesis: 1a. CXXXV/2007, rubro “SUBSIDIO ACREDITABLE. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD DEBE ATENDER A LOS ELEMENTOS CONSIDERADOS POR EL LEGISLADOR PARA OTORGAR DICHO BENEFICIO, A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS”

²³ Tesis: 1a. XCVIII/2007, rubro “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.”

Colaboraron en la elaboración de este documento:
Licenciada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara,
Titular de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Licenciada Verónica Nava Ramírez
Licenciado Eduardo Sánchez Lemoine