

# **UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS  
ADMINISTRATIVAS**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**MAESTRIA EN FISCAL**

**TESIS**

El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de  
combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto  
del país



Que para obtener el grado de:  
**MAESTRA EN FISCAL**

Presenta:  
**DULCE MARÍA JUÁREZ CISNEROS**

Director de tesis:

**Dr. José Luis Chávez Chávez**

# ÍNDICE

RESUMEN .....	1
ABSTRACT .....	2
INTRODUCCIÓN .....	3
CAPÍTULO I .....	6
MARCO TEÓRICO .....	6
1.1 Objetivo General .....	6
1.2 Objetivos Particulares .....	6
1.3 Instrumentos de Investigación .....	7
1.4 Planteamiento del Problema .....	7
1.5 Problematización .....	8
1.6 Hipótesis .....	9
1.7 Justificación .....	9
1.8 Preguntas de Investigación .....	12
1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas .....	13
1.10 Materiales a utilizar .....	16
CAPÍTULO II .....	18
MARCO TEÓRICO .....	18
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	18
2.1.1 Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México .....	20
2.2 Principios Tributarios .....	24
2.2.1 Proporcionalidad Tributaria .....	24
2.2.2 Equidad Tributaria .....	27
2.2.3 Destino al gasto público .....	28
2.2.4 Legalidad Tributaria .....	29
2.3 Jerarquización de las Leyes Tributarias .....	35
2.4 Elementos de los impuestos .....	38
2.4.1 Sujeto Activo .....	39
2.4.2 Sujeto Pasivo o Deudor .....	42
2.4.3 El hecho imponible o hecho generador .....	42

2.4.4 Momento de causación.....	43
2.4.5 Objeto .....	43
2.4.6 Base gravable.....	44
2.4.7 Tasa o tarifa.....	44
2.4.8 Época de pago .....	45
2.5 Antecedentes de los Impuestos en México.....	49
CAPÍTULO III .....	51
FUNDAMENTO FISCAL DEL ESTÍMULO POR ENAJENACIÓN DE COMBUSTIBLE .....	51
3.1 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios .....	51
3.1.1 Sujetos obligados .....	52
3.1.2 Bases gravables .....	53
3.1.3 Cuota .....	54
3.1.4 Enajenación en Territorio Nacional.....	58
3.1.5 Obligaciones.....	58
3.2 Estímulos Fiscales .....	59
3.2.1 Los Estímulos fiscales en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .....	60
3.2.2 Los Estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación .....	64
3.2.3 Los Estímulos fiscales en la Ley de Ingresos de la Federación .....	65
3.2.4 Los Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta .....	66
3.2.5 Los Estímulos fiscales en disposiciones administrativas generales ..	71
3.2.6 El estímulo fiscal en la interpretación jurisdiccional.....	78
3.2.7 Características y elementos del estímulo fiscal .....	80
3.3 Estímulo Fiscal en zona fronteriza.....	83
CAPÍTULO IV.....	85
PROPUESTA.....	85
4.1 Estímulo fiscal, un “respiro” que podría aliviar a las empresas y empresarios del ramo gasolinero.....	85
4.2 Estímulo fiscal, a mayor estímulo, menor precio.....	93
4.3 Posicionamiento gasolinero en México.....	97
4.3.1 El papel de PEMEX.....	104

4.3.2 Estrategias para crecimiento, alianzas y tipos de relación con estaciones de servicio .....	106
4.4 Infraestructura de abasto para los mercados de gasolina y diésel en México .....	108
4.4.1 Refinación de gasolina y diésel .....	110
4.4.2 Importaciones de gasolina y diésel.....	114
4.4.3 Infraestructura de transporte de hidrocarburos.....	115
4.4.4 Propuesta para la aplicación del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país.....	118
CONCLUSIÓN .....	120
BIBLIOGRAFÍA .....	126

## RESUMEN

Las constantes tensiones en los mercados energéticos, la incertidumbre de oferta y demanda para la obtención del crudo, las tensiones nacionales para la comercialización del combustible nos han llevado a observar la aplicación de estímulos en materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a los combustibles en el ramo gasolinero para mantener un equilibrio económico y tributario de este sector.

Este subsidio económico nos llevará a aplicar del precepto constitucional del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el principio de proporcionalidad y equidad tributaria en relación con la capacidad contributiva de los sujetos de este estímulo a fin de determinar la aplicación general de los estímulos fiscales a que son objeto, por tanto la manifestación de estos principios en materia fiscal no tienen mayor o menor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, para lo cual analizaremos el contexto a la luz de la garantía de igualdad.

Esto nos ayuda a ver con claridad la justa y adecuada aplicación del estímulo para disminuir el impacto en estos dos aspectos tan importantes y vitales en la vida tributaria de nuestros contribuyentes, fundamentando y motivando en cada uno de los temas de nuestra investigación la importancia de la adecuada aplicación de las reglas proporcionadas por nuestras leyes mexicanas para lograr un régimen tributario que respete sus derechos, buscando siempre una auténtica manifestación de capacidad gravable e igualdad de condiciones fiscales.

Justa equidad, igualdad y derecho.

## **ABSTRACT**

The constant tensions in the energy markets, the uncertainty of supply and demand for obtaining crude oil, the national tensions for the commercialization of fuel have led us to observe the application of stimuli in terms of Special Tax on Production and Services to fuels in the gasoline branch to maintain an economic and tax balance in this sector.

This economic subsidy will lead us to apply the constitutional precept of Article 31, section IV of the Political Constitution of the United Mexican States, the principle of proportionality and tax equity in relation to the taxable capacity of the subjects of this stimulus in order to determine the application of the fiscal stimuli to which they are subject, therefore the manifestation of these principles in fiscal matters do not have more or less value than the equality guaranteed in other constitutional precepts, for which we will analyze the context in light of the guarantee of equality.

This helps us to clearly see the fair and adequate application of the stimulus to reduce the impact on these two very important and vital aspects in the tax life of our taxpayers, supporting and motivating the importance of the adequate application of the rules provided by our Mexican laws to achieve a tax regime that respects your rights, always seeking an authentic manifestation of taxable capacity and equal fiscal conditions.

# INTRODUCCIÓN

La constante volatilidad en los mercados globales de los energéticos originada por tensiones geopolíticas y comerciales en diversas partes del mundo, así como la incertidumbre de la oferta y la demanda futuras para la obtención del crudo a nivel mundial, ha obligado al gobierno Federal Mexicano a poner especial atención en el sector empresarial del ramo gasolinero, es por ello que se ve en la necesidad de otorgar estímulos que busquen de manera prioritaria mantener un equilibrio tanto económico como tributario debido al impacto económico que tal situación genera.

Para ello otorga un estímulo fiscal en materia de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en zona fronteriza norte mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre del 2015, considerando que en aquel entonces la franja fronteriza norte experimentaba entre otras cosas, choques negativos frente a los promedios simples de precios en las ciudades fronterizas de los Estados Unidos de América.

Por lo anterior, el entonces presidente de la República Mexicana Enrique Peña Nieto considera que con la aplicación de tal decreto se podrán mitigar los efectos de la volatilidad de los precios nacionales e internacionales evitando así incrementos por encima de la inflación que originen en cadena desequilibrio total en la economía energética y en las cargas tributarias principalmente en esta zona.

Como bien sabemos, los estímulos fiscales son un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado, esto es, la posibilidad de acreditar el importe de los estímulos fiscales a que se tenga derecho, contra la cantidad que se está obligado a pagar, luego entonces, a mayor estímulo, mayor

es el subsidio que brindan las autoridades fiscales y, así, mayor es la libertad que tiene el vendedor de combustible para poder definir el precio que mejor considere.

En ese sentido, y ante los ajustes que han registrado los precios a nivel mundial en la actualidad, no debe sorprendernos que el porcentaje del estímulo al IEPS que hace el gobierno registre variaciones.

Mantener el subsidio permite equilibrar el mercado e incentivar la comercialización del combustible en territorio nacional, evitando así la fuga de consumidores. Si bien el estímulo que impulsan las autoridades fiscales se ha convertido en una acción común en los últimos tiempos, la realidad es que el gobierno también tiene las facultades para eliminar este subsidio.

Ante este escenario lo primero que pasaría es que los precios de los combustibles en el país se incrementarían, casi de manera automática. Esta situación provocaría que miles de consumidores optaran por cargar combustible en la zona fronteriza, en donde el precio es menor, afectando así a la industria energética nacional, por tanto, nótese que la aplicación del estímulo como lo indica el decreto va dirigida únicamente a los contribuyentes de la frontera norte dejando en desventaja a las gasolineras del resto del país, generando así desigualdad en cargas tributarias y competitividad comercial, situación que contraviene los objetivos del mismo si lo tratamos en un tema particularmente de proporcionalidad, equidad y competitividad económica, finalizando con los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos, analizaremos a la luz de la garantía de igualdad.

En el capítulo uno se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones en la administración y en el apartado fiscal consideran, detallando paso a paso todos estos procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal, y fundamentando las líneas más importantes de toda investigación científica.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente

relacionados con el grueso del tema denominado “MARCO TEÓRICO”; en dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científica en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia.

Retomando lo referente al capítulo tres “FUNDAMENTO FISCAL DEL ESTÍMULO POR ENAJENACIÓN DE COMBUSTIBLE” llevaremos de lo general a lo particular la normatividad y fundamentación de esta investigación en el ámbito científico y de acuerdo con la opinión doctrinal que hacen los expertos en el tema “El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país” servirá para darle validez a la respectiva propuesta de esta investigación.

Finalmente abordamos el capítulo cuatro denominado “PROPUESTA” en el cual se realiza un análisis con enfoque en la hipótesis principal de esta investigación, que funciona como instrumento que termina por vincular con bases científicas el capítulo uno, dos y tres, este instrumento nos permite desarrollar un conocimiento específico sobre el tema de esta investigación.

# CAPÍTULO I

## MARCO TEÓRICO

### 1.1 Objetivo General

Examinar las leyes, decretos, resoluciones y demás información en materia fiscal que sustenten la aplicación del estímulo por enajenación de combustible no solamente en zona fronteriza sino también para las gasolineras del resto del país.

### 1.2 Objetivos Particulares

- Conocer los principios de justicia fiscal y tributaria que se desprenden del precepto constitucional del Art. 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria. Con un enfoque exclusivo en el principio de proporcionalidad y equidad tributaria en relación con la capacidad contributiva de los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible.
- Analizar las situaciones económicas de las estaciones gasolineras en zona fronteriza y en el resto del país, a fin de determinar la aplicación general de los estímulos fiscales a que son objeto.
- Detallar las ventajas y desventajas tributarias y financieras por la aplicación del estímulo en las gasolineras de zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país.

- Analizar y determinar la posible aplicación del estímulo fiscal para todas las gasolineras del país.

### **1.3 Instrumentos de Investigación**

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

### **1.4 Planteamiento del Problema**

El estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios aplicables a los combustibles para zona Fronteriza Norte establecido mediante Decreto publicado el día 24 de diciembre 2015 en el Diario Oficial de la Federación<sup>1</sup>, debe ser aplicado no solamente a la zona Fronteriza Norte sino a todas las gasolineras del país generando así igualdad en la carga tributaria y competitividad en el mercado del ramo protegiendo a su vez el poder adquisitivo de los hogares mexicanos al evitar tanto incremento en términos reales en los precios al público de los combustibles, derivado de la volatilidad en los mercados globales de los energéticos y en el tipo de cambio, originada principalmente por tensiones geopolíticas y comerciales en diversas regiones del mundo, así como

---

<sup>1</sup> DECRETO por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican. DOF: 24/12/2015.

por la incertidumbre respecto a la oferta y demanda futuras del crudo a nivel mundial.

## **1.5 Problematicación**

En la actualidad, el Gobierno Federal de México busca la manera de lograr un incremento en la recaudación de sus ingresos tributarios; pero, pese a las reformas y adecuaciones que se han realizado a lo largo de los años, siguen existiendo algunas lagunas y tratamientos especiales en las leyes fiscales que sólo benefician a una parte de los contribuyentes. Tal es el caso de los estímulos fiscales en materia del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios aplicables a los combustibles para zona Fronteriza Norte establecido mediante Decreto publicado el día 24 de diciembre 2015 en el Diario Oficial de la Federación. Situación que pone en desventaja tributaria y económica a las gasolineras del resto del país dado que las condiciones del mercado petrolero, las referencias internacionales de los combustibles y del tipo de cambio han sufrido considerables alteraciones en los últimos años, los cuales afectan de manera considerable a los contribuyentes que importan y enajenan gasolinas y combustibles no fósiles a que se refiere el artículo 2º., fracción I, inciso D), numerales 1, subincisos a) y b) y 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En un principio se observó únicamente la afectación económica de los contribuyentes que radican en zona Fronteriza Norte dada la diferencia de precios entre el mercado de la región colindante con los Estados Unidos de América le resultó conveniente al Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos establecer el estímulo fiscal citado en el Decreto a que hace mención el párrafo anterior.

## **1.6 Hipótesis**

La aplicación parcial de los estímulos fiscales en materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustibles en Zona Fronteriza Norte resulta perjudicial en temas de equidad en carga tributaria y competitividad económica para las gasolineras del resto del país ya que en situaciones tanto de competencia económica como de carga tributaria, el arbitraje permite la provisión de bienes y servicios a precios competitivos; de esta manera ante un diferencial de precios el arbitraje otorga la posibilidad al consumidor de beneficiarse del mismo por lo que en este escenario tanto económico como de estructuras tributarias los efectos del arbitraje en regiones distintas a Zona Fronteriza Norte resultan ser negativos.

## **1.7 Justificación**

El estímulo fiscal al IEPS a gasolina se publicó por primera vez en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 24 de diciembre de 2015. Por decreto presidencial se estableció que para el año fiscal 2016, debido a “las condiciones actuales del mercado de petróleo”, se otorgaría un descuento al cobro de este impuesto a combustibles; para el caso de gasolinas menores a 92 octanos (magna), el estímulo se fijó en 11.95%.

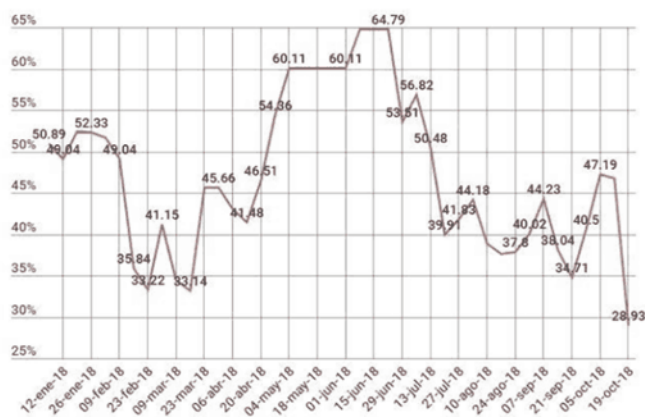
Este subsidio apareció al mismo tiempo que el precio internacional del petróleo comenzaba a aumentar. A finales de 2015 el precio del barril WTI cayó alrededor de los 35 dólares, sin embargo, a partir de 2016 ha subido de tal manera hasta venderse actualmente aproximadamente en 70 dólares, el doble que hace casi tres años.

Ante un panorama en que el precio del petróleo iba en aumento y una inminente liberalización total del precio de la gasolina a partir del primer día de 2017, el

poder ejecutivo decidió aumentar el estímulo fiscal a la magna a 26.05% para el año fiscal 2017, el cual fue publicado el 27 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial de la Federación<sup>2</sup>. Sin embargo, el nuevo aumento no fue suficiente para reducir notoriamente el precio de la gasolina el cual impulsó una inflación de 4.7% anual durante enero y desembocó en disturbios en todo el país.

Como respuesta al caos, el 3 de febrero en el DOF el estímulo fiscal a gasolina magna se elevó al 41.23%<sup>3</sup>. Para el 17 de febrero Hacienda se dio cuenta que un estímulo fiscal fijo para todo el año sería complicado de mantener, por lo que por decreto anunció que los estímulos cambiarán constantemente y bajó el estímulo a 30.25%<sup>4</sup>. Desde entonces y hasta la fecha, los estímulos fiscales al IEPS a combustibles se modifican semana con semana.

Tabla 1 Porcentaje del estímulo fiscal al IEPS a gasolina magna durante 2018



FUENTE: DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN

Actualmente la volatilidad en los mercados globales de los energéticos originada por tensiones geopolíticas y comerciales en diversas partes del mundo, así como

<sup>2</sup> DECRETO por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican. DOF: 27/12/2016

<sup>3</sup> DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016. DOF: 03/02/2017

<sup>4</sup> DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016. DOF: 17/02/2017

por la incertidumbre de la oferta y demanda futuras para la obtención del crudo a nivel mundial, se hace necesario ampliar para los ejercicios fiscales de 2022, 2023 y 2024, la aplicación de los estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios a los combustibles automotrices, para que se mitiguen los efectos de la volatilidad de los precios internacionales de las gasolinas y del diésel y del tipo de cambio, y evitar incrementos de precios en términos reales, medida que es congruente con el Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024 en cuyo apartado 3. “Economía” establece que “no habrá incrementos de impuestos en términos reales ni aumentos a los precios de los combustibles por encima de la inflación”, así como ampliar el estímulo para estos ejercicios a las personas que cuenten con permisos expedidos por la Comisión Reguladora de Energía para estaciones de servicios ubicadas en franja fronteriza 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional con los Estados Unidos de América.

En éste mismo tenor y en relación con el principio de proporcionalidad tributaria aterrizado en este gran tema controversial del estímulo proporcionado únicamente a zona fronteriza norte abordamos algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, quien ha sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.<sup>5</sup>

Como consecuencia de lo anterior centramos nuestro objetivo de investigación en el estímulo fiscal al IEPS por importación y enajenación de combustible en zona fronteriza norte, ya que este estímulo tiene un alto impacto económico y tributario para las gasolineras del resto del país. Por ello es de suma importancia

---

<sup>5</sup> COLÍN, Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., “Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria”, Tax Editores, México, p. 17.

materializar la manifestación de riqueza que gravó el legislador cuando se cause el impuesto, es decir, se trata de una ficción jurídica que se previó a efecto de que los gobernados contribuyan al gasto público; mientras que la capacidad económica surge más de la realidad, esto es, de una manifestación fáctica que le permite tener a la persona un ingreso, una utilidad o un rendimiento que pudo haber sido gravado o no.

## **1.8 Preguntas de Investigación**

¿Existe sustento legal para la aplicación del estímulo fiscal por enajenación de combustible no solamente en zona fronteriza sino también para las gasolineras del resto del país?

¿Se aplican de manera adecuada los principios de justicia fiscal y tributaria a los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible?

¿Pueden acceder al estímulo fiscal otorgado en zona fronteriza las gasolineras del resto del país considerando la situación económica generalizada de las estaciones de servicio?

Dentro de las ventajas y desventajas tributarias y financieras, ¿Se logra el objetivo social para el que originalmente fue planteado el otorgamiento del estímulo fiscal?

¿Es posible determinar la aplicación del estímulo fiscal para todas las gasolineras del país?

## 1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

TÍTULO	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
<p>El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país.</p>	<p>Examinar las leyes, decretos, resoluciones y demás información en materia fiscal que sustenten la aplicación del estímulo por enajenación de combustible no solamente en zona fronteriza sino también para las gasolineras del resto del país</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conocer los principios de justicia fiscal y tributaria que se desprenden del precepto constitucional del Art. 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad</li> </ul>	<p>¿Existe sustento legal para la aplicación del estímulo fiscal por enajenación de combustible no solamente en zona fronteriza sino también para las gasolineras del resto del país?</p> <p>¿Se aplican de manera adecuada los principios de justicia fiscal y tributaria a</p>	<p>La aplicación parcial de los estímulos fiscales en materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por importación y enajenación de combustibles en Zona Fronteriza Norte resulta perjudicial en temas de equidad en carga tributaria y competitividad económica para las</p>

		<p>tributaria. Con un enfoque exclusivo en el principio de proporcionalidad y equidad tributaria en relación con la capacidad contributiva de los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar las situaciones económicas de las estaciones gasolineras en zona fronteriza y en el resto del país, a fin de determinar la aplicación general de los estímulos</li> </ul>	<p>los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible ? ¿Pueden acceder al estímulo fiscal otorgado en zona fronteriza las gasolineras del resto del país considerand o la situación económica generalizada de las estaciones de servicio?</p>	<p>gasolineras del resto del país ya que en situaciones tanto de competencia económica como de carga tributaria, el arbitraje permite la provisión de bienes y servicios a precios competitivos; de esta manera ante un diferencial de precios el arbitraje otorga la posibilidad al consumidor de beneficiarse del mismo por lo que en este</p>
--	--	---	--	--

		<p>fiscales a que son objeto.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Detallar las ventajas y desventajas tributarias y financieras por la aplicación del estímulo en las gasolineras de zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país.</li> <li>• Analizar y determinar la posible aplicación del estímulo fiscal para todas las gasolineras del país.</li> </ul>	<p>Dentro de las ventajas y desventajas tributarias y financieras, ¿Se logra el objetivo social para el que originalmente fue planteado el otorgamiento del estímulo fiscal?</p> <p>¿Es posible determinar la aplicación del estímulo fiscal para todas las gasolineras del país?</p>	<p>escenario económico y de estructuras tributarias los efectos del arbitraje en regiones distintas a Zona Fronteriza Norte resultan ser negativos.</p>
--	--	--	---	---

## 1.10 Materiales a utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
  - a. Bibliografía actual:
    - i. Libros
    - ii. Compendios
    - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
2. Documentación especializada
  - a. Bibliografía actual:
    - i. Libros especializados
    - ii. Revistas especializadas
    - iii. Consultas de páginas web especializadas
    - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
    - v. Monografía del sector privado
    - vi. Compendios sobre el ahorro informal
    - vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la

investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri<sup>6</sup>.

Es importante destacar que una vez cubiertos los lineamientos metodológicos que marca el rigor en una investigación en la ciencia de lo Fiscal pasaremos a fundamentar y dar validez a lo que es el conocimiento científico en la disciplina fiscal pasando al capítulo número II denominado Marco Teórico.

---

<sup>6</sup> HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, “Metodología de la Investigación”, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

# CAPÍTULO II

## MARCO TEÓRICO

Todo proceso en la investigación científica debe tener una validez y peso tanto en la parte teórica como práctica, es por ello por lo que como una continuación del aspecto metodológico que se revisó del capítulo I damos pie a lo que llamamos este capítulo Marco Teórico comenzando con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### **2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

Desde que surgió en México la idea de establecer una Constitución en sentido moderno a principios del siglo XIX, comenzó el arduo esfuerzo por lograr el cumplimiento real de ésta. Todos los instrumentos y mecanismos que se establecen para mantener el orden constitucional pueden denominarse en sentido amplio como control constitucional.

Las primeras experiencias constitucionales en lo que ahora es México tuvieron lugar durante la lucha por la Independencia, pues fue durante el periodo virreinal que se establecieron las primeras constituciones, como es el caso de la Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, mejor conocida como Constitución de Cádiz, que fue el primer texto de esa naturaleza que se aplicó en la Nueva España. Posteriormente aparecieron otros textos elaborados por los insurgentes que buscaban la Independencia, siendo el más importante el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana de 1814. Todos estos textos establecieron formas de control constitucional.

Una vez consumada la Independencia de México se establecieron varias constituciones durante el siglo XIX, en las cuales hubo una fuerte influencia de la Constitución gaditana en materia de control constitucional, especialmente durante la primera mitad de la centuria decimonónica cuando el control de la constitución fue de tipo político, pues se encomendó a los órganos legislativos principalmente. Fue hasta la segunda mitad del siglo antepasado que con el surgimiento del juicio de amparo comenzó a judicializarse el control constitucional, dejando poco a poco en desuso el control de tipo político.

Durante el siglo XX se llevaron a cabo diversas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, que poco a poco fueron moldeando el control constitucional de tipo jurisdiccional hasta llegar a la reforma constitucional de 1994, mediante la cual se logró finalmente equiparar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación con un Tribunal Constitucional, con las reservas del caso. A partir de ese momento la cuestión del respeto al orden de la Constitución cobró mayor importancia en los estudios jurídicos y las cuestiones del control constitucional que se habían mantenido reservadas a la Constitución federal, comenzaron a ser reflexionadas desde lo local con referencia específica a los textos constitucionales de cada uno de los estados del país, recordando así que se está en presencia de un estado federal.

De ésta forma México ha evolucionado el control constitucional a través de las diferentes experiencias constitucionales, pasando de un sistema eminentemente político encomendado al poder legislativo desde principios del siglo XIX y bajo una fuerte influencia de la Constitución de Cádiz de 1812, a uno de tipo jurisdiccional depositado en el Poder Judicial de la Federación, lo cual ha llevado dos siglos en los cuales los sistemas de control han cambiado dependiendo de los contextos propios de la época.

Por ello es importante identificar los artículos constitucionales que están relacionados con el tributo en México a fin de realizar los aportes establecidos por Ley que deben hacer las personas y las empresas para que el Estado tenga

los recursos suficientes para brindar los bienes y servicios públicos que necesita la comunidad y así pueda cumplir oportunamente con sus objetivos.

### **2.1.1 Artículos Constitucionales relacionados con el tributo en México**

Los mexicanos tenemos como obligación contribuir al gasto público. Esta obligación se encuentra contemplada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece: “Artículo 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”.<sup>7</sup> Y es en esta disposición constitucional que tiene su fundamento el Derecho Fiscal y en la cual se encuentran consagrados los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público.

Otras normas constitucionales en materia fiscal se encuentran en los artículos 14, 16, 21, 22, 73, 74 y 76.

El Derecho Fiscal lo definimos como la rama del Derecho Público que comprende el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídicas entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados en su carácter de contribuyentes.

El Derecho Fiscal establece las normas que determinan los tributos. Esto es, a través de los diversos ordenamientos fiscales el Estado grava las actividades de los gobernados sin importar la naturaleza civil o mercantil de las mismas.

En el Derecho Fiscal el Estado, en virtud de su Potestad Tributaria:

---

<sup>7</sup> CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 11-03-2021

- Determina los Ingresos para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación, de los Estados y de los Municipios.
- Administra los recursos provenientes de las contribuciones y las aplica en el gasto público.
- Goza de facultades de comprobación para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.
- Atiende y resuelve los medios de defensa fiscal interpuestos en virtud de las controversias que se susciten derivados de las relaciones jurídico-tributarias.

En el Sistema Fiscal Mexicano resultan aplicables las disposiciones contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; los Tratados Internacionales de los que México sea parte; el Código Fiscal de la Federación; la Ley de Coordinación Fiscal; los Códigos Fiscales de las Entidades Federativas y de los municipios; las Leyes de Hacienda de los Estados y de los Municipios; la Ley de Comercio Exterior; la Ley Aduanera; diversas legislaciones en materia de impuestos como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otras; así como diversos reglamentos, decretos y circulares. A falta de una norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común.

En la relación tributaria encontramos al sujeto activo y al sujeto pasivo. El sujeto activo es el Estado, quien en ejercicio de su potestad establece y exige el pago de tributos. El sujeto activo son las autoridades fiscales por ejemplo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, las Secretarías de Finanzas de los Estados y Municipios, las Delegaciones y Subdelegaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT). El sujeto pasivo es el contribuyente, que puede ser una persona física o moral.

El Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. La Federación también está obligada a pagar contribuciones, pero

únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente, los Estados Extranjeros en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. Además, el Código establece la posibilidad de que ciertas personas no estén obligadas a pagar contribuciones y únicamente tendrán las otras obligaciones que expresamente establezcan las leyes.

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos son las contribuciones establecidas por la ley y que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley y que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado, Impuestos al Comercio Exterior y el Impuesto Sobre la Renta.

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la 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 las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionadas por el mismo Estado. Esto es, las aportaciones son pagadas por los patrones o por los trabajadores y retenidas por los patrones como, por ejemplo, Abonos para el Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores, Cuotas del Seguro Social y Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro.

Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien directamente por obras públicas. Por ejemplo, mejoras a carreteras, banquetas, bardas, áreas verdes y servicios de alcantarillado, pavimentación, entre otros.

Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios públicos que presta el Estado en sus funciones de derecho público y las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Por ejemplo, pago de derechos por

la expedición de cédulas profesionales, actas de nacimiento, pasaportes, registro público y otros.

Las contribuciones se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. Los contribuyentes determinan las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa de la ley y deberán ser pagadas en las fechas o dentro de los plazos establecidos por la ley mediante declaraciones que se presentan ante las oficinas autorizadas y a través de los medios que las leyes establezcan.

Es importante destacar que en México los medios electrónicos han tomado importancia en materia fiscal pues las declaraciones, los pagos, requerimientos de la autoridad entre otras operaciones en la materia se llevan a cabo a través de medios electrónicos. Por virtud de lo anterior los contribuyentes deben contar con firma electrónica avanzada y certificados emitidos por el Servicio de Administración Tributaria.

La recaudación de todos los Ingresos de la Federación se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por las oficinas que dicha Secretaría autorice y por el Servicio de Administración Tributaria o bien a través de las autoridades y oficinas de las entidades federativas en virtud de los convenios de colaboración en materia fiscal celebrados entre la federación y los estados.

A fin de resaltar la importancia que tiene la presencia de reglas que direccionen los tributos se abre paso al siguiente tema llamado Principios tributarios que tienen como objetivo establecer límites al poder estatal, siendo de vital importancia para lograr un régimen tributario que respete los derechos de los contribuyentes.

## 2.2 Principios Tributarios

En éste numeral se consagran como principios constitucionales tributarios la proporcionalidad, la equidad, la legalidad y el destino al gasto público, los cuales rigen en toda contribución.

### 2.2.1 Proporcionalidad Tributaria

Para el Diccionario de la Lengua Española, proporcionalidad (del latín *proportionalitas-atis*) consiste en la conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.<sup>8</sup>

El principio de proporcionalidad en los impuestos se refiere esencialmente, a que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.<sup>9</sup>

Al respecto, Neumark señalaba que la proporcionalidad descansa sobre la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos de la contribución y:

...exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, e cuanto a sus disponibilidades económicas financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Real Academia Española, "Diccionario de la Lengua Española", 22ª. Ed., Madrid, Ed. Espasa Calpe, 2001, p. 1846.

<sup>9</sup> Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volúmenes 199-204, primera parte, p. 144; Registro IUS: 232197.

<sup>10</sup> NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", 2da Ed., Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1994, p. 151.

De esta forma, la distribución de las cargas fiscales debe aplicarse a la capacidad de pago -partiendo de la exención del “mínimo vital” (recursos que los individuos necesitan para cubrir sus necesidades vitales)- mediante la progresividad de la imposición.<sup>11</sup>

Para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad consiste en que “los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica”<sup>12</sup> asimismo, señala que mediante el establecimiento de tarifas progresivas se puede lograr que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos, aunque esto sólo es aplicable a los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, que grava el ingreso.

En este sentido, el Máximo Tribunal, ya mencionaba desde 1969 que la proporcionalidad impositiva se basa en la capacidad contributiva, es decir en el ingreso del contribuyente. La carga impositiva debe ser progresiva para que, a mayores ingresos, mayor sea la cuota a pagar, y en esta progresividad se encuentra realizado el principio constitucional.<sup>13</sup>

La característica más importante de la proporcionalidad es la capacidad contributiva, entendida como la potencialidad real de contribuir al gasto, que el legislador le atribuye al obligado, por tanto, el hecho imponible del tributo debe reflejar una auténtica manifestación de capacidad gravable.<sup>14</sup> Como bien lo enunciaba Hensel al explicar la relación entre los principios económicos de la

---

<sup>11</sup> Al respecto, F.A. Hayek (citado por Neumark), consideraba que la progresividad en el impuesto equivalía a un castigo de los económicamente hábiles y eficaces y a un premio a favor de los económicamente incapaces. *Ibíd.*, p.138

<sup>12</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, 17ª ed., México, Ed. Porrúa, 1992, p. 275.

<sup>13</sup> Apéndice 1917-2000, Séptima Época, Tomo I constitucional jurisprudencia SCJN, Sala Auxiliar, p.45, tesis 254; Registro IUS: 900254, cuya parte conducente señala: “El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción...”

<sup>14</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, noviembre de 1999, p. 22, tesis P./J. 109/99; Registro IUS: 192849.

imposición y su expresión normativa, “el legislador tiene que encontrar aquellos hechos de la vida que él estime como relevantes desde un punto de vista tributario y ha de expresar su voluntad tributaria a través de la creación de normas”<sup>15</sup>, y esta relevancia con contenido económico debe estar estrechamente vinculada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Al respecto, Marco César García Bueno expresa que, si bien existe una relación de interdependencia entre las capacidades contributiva y económica, no pueden considerarse lo mismo. La primera se refiere a la capacidad relacionada con la contribución específica, exteriorizada mediante un ingreso, patrimonio o gasto; y la segunda es la manifestación de riqueza sin estar vinculada a un hecho imponible.<sup>16</sup>

García Bueno menciona, además, que la capacidad contributiva tiene un doble aspecto: objetivo, la existencia de riqueza susceptible de tributación; subjetivo, el cual se “tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria”, es decir, el sujeto tendrá capacidad contributiva a partir de que ha cubierto sus necesidades primarias, tanto personales como familiares, en su caso.<sup>17</sup>

Por otra parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha expresado que los impuestos indirectos deben tener una tasa impositiva coherente con la naturaleza del tributo, sin rebasar los límites constitucional y razonablemente permitidos, pues de lo contrario al aplicarse a la base imponible, puede impedir el ejercicio de las libertades humanas o el eficaz cumplimiento de un principio o postulado de la Carta Magna.<sup>18</sup>

Respecto a las contribuciones denominadas “derechos”, la proporcionalidad se verifica en la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto

---

<sup>15</sup> HENSEL, Albert, “Derecho Tributario”, Madrid, Ed. Marcial Pons, 2005, p. 133.

<sup>16</sup> GARCIA BUENO, Marco César, “Principios Tributarios Constitucionalizados”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), “Manual de Derecho Tributario”, México, Ed. Porrúa, 2005, p. 37.

<sup>17</sup> *Ibidem*, pp. 40 y 41.

<sup>18</sup> Semanario..., op. Cit., Tomo XXIX, abril de 2009, p. 1130, tesis P./J. 6/2009: Registro IUS: 167414.

de la cuota establecida, la cual debe ser fija e igual para todos los que reciban el mismo servicio;<sup>19</sup> en este caso, no se toma en consideración la capacidad económica particular de cada contribuyente, sino el costo del servicio prestado, aclarando que la relación costo-cuota no debe ser necesariamente equivalente, ya que al ser un servicio público se toman en cuenta otros elementos como el interés general, los beneficios recibidos por los usuarios y la continuidad en el servicio.<sup>20</sup>

## 2.2.2 Equidad Tributaria

El Diccionario de la Lengua Española define la equidad (del latín *aequitas-atis*) como la bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.<sup>21</sup>

Para el maestro alemán Neumark, este principio que denomina de igualdad, consiste esencialmente en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo”.<sup>22</sup> De lo anterior se advierte la existencia de dos sentidos: el sentido positivo consiste en tratar igual a los iguales y el negativo, en tratar desigual a los que se encuentran en condiciones desiguales.

Por otra parte, la Suprema Corte ha determinado al resolver planteamientos concretos, que:

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en

---

<sup>19</sup> Ibidem, Tomo VII, enero de 1998, p. 41, tesis P./J. 2/98; Registro IUS: 196934.

<sup>20</sup> Ibidem, p.5, tesis P./J. 4/98; Registro IUS: 196936.

<sup>21</sup> Real Academia Española, op. Cit., p. 943

<sup>22</sup> NEUMARK, Fritz, op. Cit., p. 135.

tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera...<sup>23</sup>

Así, la equidad se refiere a la igualdad jurídica en dos aspectos fundamentales: ante la ley de los sujetos destinatarios y en la ley, esto es, en relación con su contenido. En consecuencia, los gobernados tienen el derecho de recibir el mismo trato que cualquiera que se ubica en similar situación de hecho.

Este principio va dirigido a regular todos los elementos fiscales que inciden en la relación sustantiva, respecto al pago de la contribución, como los vinculados directamente con la casación, exención o devolución. Es decir, la equidad debe aplicarse en las obligaciones sustantivas, pero también en las formales, cuando éstas se encuentren estrechamente vinculadas al núcleo del tributo (pago).

### **2.2.3 Destino al gasto público**

La palabra destino proviene de destinar (*latín destinare*) y entre sus principales acepciones está la de consignar, señalar o aplicar una cosa o un lugar para un fin determinado, y gasto público, es la cantidad que se gasta o se ha gastado por las administraciones públicas.<sup>24</sup>

La Segunda Sala del Alto Tribunal, al analizar el contenido y alcance de este principio, ha indicado lo siguiente:

...el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el

---

<sup>23</sup> Seminario..., op. Cit., Séptima Época, Pleno, Volúmenes 187-192, Primera Parte, p. 113; Registro IUS: 232309.

<sup>24</sup> Real Academia Española, op. Cit., p. 1124.

destino de la recaudación que el estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.<sup>25</sup>

En el mismo sentido, el Tribunal en Pleno ha sostenido que, en esencia, este principio busca evitar que los recursos obtenidos mediante las contribuciones se desvíen para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, ya que “dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza.”<sup>26</sup>

Es importante destacar que el monto de las contribuciones recaudadas, si bien debe dirigirse para satisfacer las necesidades colectivas a través del Estado, aunque se recauden por una contribución federal, el gasto puede ser realizado tanto por la Federación, como por las entidades federativas o los Municipios.<sup>27</sup>

#### **2.2.4 Legalidad Tributaria**

El Diccionario de la Lengua Española señala que el principio de legalidad (del latín *principium*, causa u origen y de legal que procede a su vez del latín *legalis*, prescrito por ley y conforme a ella) es aquel en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho.<sup>28</sup>

De conformidad con la fracción IV del artículo 31 constitucional, las contribuciones, ya sean federales, estatales o municipales, así como las del Distrito Federal, deben encontrarse establecidas de forma expresa en una ley, en sentido formal y material; de ahí que también se utilice, por analogía, el aforismo

---

<sup>25</sup> Semanario..., op. Cit., Novena Época, Pleno, Tomo XXI, enero de 2005, p. 605, tesis 2ª IX/2005; Registro IUS: 179575.

<sup>26</sup> Semanario..., op. Cit., Décima Época, Pleno, Libro I, octubre de 2011, Tomo I, p. 582, tesis P. LXI/2011 (9ª); Registro IUS:160891.

<sup>27</sup> *Ibidem*, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 309, tesis 2ª/J. 128/2006; Registro IUS: 174168.

<sup>28</sup> Real Academia Española, op. Cit., pp. 1360 y 1834.

del derecho penal, adaptado a la materia tributaria para señalar “*nullum tributum sine lege*” (no hay tributo sin ley).

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha especificado que:

...a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargada de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que se pretenda justificársele.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Semanario..., op. Cit., Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXXXI, p. 5753; Registro IUS: 807811.

En este sentido, Sergio Francisco de la Garza considera que en la ley deben establecerse los elementos y supuestos de la obligación tributaria, como son el hecho imponible, el sujeto pasivo, el objeto y la cantidad de la prestación impositiva.<sup>30</sup>

Este principio comprende un doble aspecto: como legalidad administrativa o de preeminencia, así como la reserva de la ley. El primero estriba en que toda actuación de la administración pública debe realizarse conforme a lo que establece la ley.

El segundo consiste en que una norma constitucional establece si todos o solo algunos elementos de la materia tributaria deben necesariamente estar en una ley, o como lo señala Torruco Salcedo “es una norma sobre la normación y sobre la producción normativa”.<sup>31</sup>

La legalidad administrativa se encuentra establecida en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal al disponer que, para privar a una persona de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, debe realizarse un proceso conforme a lo establecido en la ley expedida con anterioridad al hecho, así como que toda molestia que se causea alguien en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, solo puede realizarse mediante mandamiento por escrito que cumpla los requisitos siguientes:

- a) Que provenga de autoridad competente, b) que dé a conocer los hechos aplicables al caso, y c) que señale las disposiciones legales que lo fundamenten.<sup>32</sup>

Por lo que se refiere a la reserva de la ley, ésta puede ser de dos tipos: absoluta o relativa, con base en su alcance. Así es absoluta cuando la regulación de una materia solo puede realizarse por una ley emitida por el legislador, ya federal, ya

---

<sup>30</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. Cit., p. 265.

<sup>31</sup> TORRUCO SALCEDO, Sitaly, “Los Principios Constitucionales Tributarios”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), op. Cit., p. 16.

<sup>32</sup> Cfr. NAVA NEGRETE, Alfonso y QUIROZ ACOSTA, Enrique, “Acto Administrativo”, en Enciclopedia Jurídica Mexicana, México, Ed. Porrúa/UNAM/ Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, Tomo I, pp. 115 y ss.

local. Por otra parte, es relativa cuando permite que se regule la materia tributaria por otras disposiciones normativas diferentes a la ley, siempre y cuando sea el legislador quien establezca, en forma expresa y limitativamente, las directrices a las que deben ajustarse, es decir, debe existir una subordinación de las disposiciones secundarias a lo establecido en la norma emanada del Poder Legislativo.

Para Eusebio González y Pérez de Ayala, la reserva absoluta se da cuando la totalidad de la materia debe estar regulada en exclusiva por la ley y, la relativa ó atenuada, consiste en exigir la presencia de la ley sólo "...para determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos".<sup>33</sup>

Al respecto, el Tribunal en Pleno ha sostenido que en materia tributaria la reserva de ley es relativa, ya que solo un aparte de la materia tributaria debe ser regulada en una ley formal y material; además, el legislador puede establecer remisiones a normas secundarias, siempre que estas últimas se encuentren reguladas, subordinadas y dependientes de la ley, como se observa en la tesis siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene

---

<sup>33</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, "Derecho Tributario I", Salamanca, Ed. Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p.146.

una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y

cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.<sup>34</sup>

El tribunal en Pleno también ha establecido que la reserva de la ley relativa aplica únicamente a los elementos que definen la cuantía de la contribución;<sup>35</sup> es decir, los elementos cualitativos de ésta, como son los sujetos y el objeto, deben estar determinados exclusivamente en una ley; sin embargo, los elementos cuantitativos del tributo como la tasa o la base, sí pueden ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la ley marca el límite del contenido de los ordenamientos secundarios.<sup>36</sup>

Lo anterior responde a la necesidad de complementar la ley mediante remisiones a ordenamientos secundarios que establezcan elementos específicos para realizar la recaudación de las contribuciones respectivas.

Al respecto, Pérez de Ayala y Eusebio González afirman que la creación de un tributo y sus elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, como son los sujetos activo y pasivo así como el hecho imponible, deben estar contenidos en una ley, siendo suficiente para el resto de los elementos (formales o cuantitativos), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar la discrecionalidad de la autoridad administrativa y que el sujeto pasivo pueda conocer con exactitud el monto a contribuir.<sup>37</sup>

De los conceptos arriba expuestos, se deriva que el principio de reserva de ley está íntimamente vinculado con el principio de jerarquía normativa, ya que la validez de las disposiciones reglamentarias o administrativas, se encuentran supeditadas a las normas legales existentes sobre la materia específica de

---

<sup>34</sup> Semanario..., op. Cit., Novena Época, Pleno, Tomo VI, noviembre de 1997, p. 78, tesis P. CXLVIII/97; Registro IUS: 197375.

<sup>35</sup> Semanario..., op. cit., Tomo XXIII, mayo de 2006, p. 15, tesis P. XLIII/2006; Registro IUS: 175059.

<sup>36</sup> Al respecto véase: FEDELE, Andrea, "La reserva de la ley", en AMATUCCI, Andrea (Coord.) "Tratado de derecho tributario", Tomo I, Bogotá, Ed. Temis, 2001, p. 177 y ss.

<sup>37</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, op. cit., p. 147.

regulación de que se trate, de manera que no pueden válidamente regir contra lo prescrito en el texto de la ley, ya que las disposiciones reglamentarias o administrativas deben tener fundamento en leyes que, a su vez, están subordinadas a otras de mayor jerarquía.<sup>38</sup>

Por último, es importante indicar que el principio de reserva de ley tiene su origen en la necesidad de que el establecimiento de las cargas tributarias sea adoptado por el Poder Legislativo, al ser el órgano de gobierno en el que se encuentran representadas todas las instancias sociales, a fin de lograr el mayor nivel de consenso, ponderación y racionalidad en las contribuciones, ya que el tributo implica un menoscabo en el patrimonio de los individuos y un límite a su derecho de propiedad.<sup>39</sup>

### **2.3 Jerarquización de las Leyes Tributarias**

El artículo 133, CPEUM, determina como norma suprema a la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos y supeditada a ella, en ese orden, a los tratados Internacionales, a las leyes Federales y demás ordenamientos.

La jerarquía de las leyes fiscales se puede enunciar de la siguiente manera:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. (Para que una ley fiscal sea obligatoria debe estar inserta en la Ley de Ingresos de la Federación, dado que el Congreso de la Unión es quien autoriza al poder ejecutivo las fuentes de ingresos anualmente). Lo anterior significa que, si una ley no es publicada en la Ley de Ingresos de la Federación del año que corresponda, no tendrá vigencia durante todo ese año.

---

<sup>38</sup> Cfr. Semanario..., op. cit., Tomo XXII, septiembre de 2005, p. 1529, tesis I. 4º A. 496 A; Registro IUS: 177210, Tomo XVI, septiembre de 2002, p. 1453, tesis I. 2º P.61 P; Registro IUS: 185878; Pleno, Tomo XXV, abril de 2007, p. 6, tesis P. IX/2007; Registro IUS: 172650.

<sup>39</sup> Cfr. FEDELE, Andrea, op. cit., pp. 158 y ss.

CONVENIOS INTERNACIONALES. (Código Fiscal de la Federación artículo 1 sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte).

LEY FISCAL ESPECÍFICA. Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.).

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (Código Fiscal de la Federación artículo 1. Se aplicará en defecto de las leyes fiscales).

OTRAS DISPOSICIONES FISCALES. (Código Fiscal de la Federación artículo 5 a falta de norma fiscal expresa .... La norma fiscal expresa está integrada por las demás leyes fiscales vigentes y diversas a la que se consulta).

DERECHO FEDERAL COMÚN. (Código Fiscal de la Federación Artículo 5 segundo párrafo. A falta de norma fiscal expresa se aplicará supletoriamente...).

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (La Constitución debe ser respetada tanto por los tratados internacionales, [los tratados internacionales que firme México deben ser incorporados en la Constitución] la Ley de Ingresos de la Federación, las leyes fiscales específicas, el Código Fiscal de la Federación, otras disposiciones fiscales, así como el Derecho Federal Común). Por tal motivo, se debiese considerar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como una especie de esfera que rodea todas y cada una de las demás disposiciones en lugar de considerar que se trata sólo de la base de una pirámide.

Cuando México firme un convenio internacional y dicho convenio no se encuentre incorporado al texto de la Constitución porque dicha incorporación se encuentra en trámite, dicho texto será de aplicación obligatoria en México a partir de su vigencia definida en el momento de la firma del mismo y para su ejecución se deberá recurrir en un principio a instancias internacionales.

Con lo anterior se entiende, en primer término, por ser la de mayor jerarquía, se aplica la Constitución, enseguida la Ley de Ingresos de la Federación seguida de los convenios internacionales, a quienes siguen las leyes específicas.

A deficiencia de la ley específica se aplicará el Código Fiscal de la Federación, enseguida las demás disposiciones fiscales y, finalmente, a deficiencia de todo lo anterior, se aplicará el Derecho Federal Común.

La función legislativa, en principio, es exclusiva del poder legislativo y tanto los reglamentos como la resolución miscelánea son emitidos por el poder ejecutivo.

No obstante, cuando la Ley te obliga a ir a consultar requisitos o condiciones en el reglamento o en la resolución miscelánea, el texto contenido en dichos documentos se entenderá transcrito a la propia ley y sólo ese texto específico, tendrá la misma condición de ley.

Respecto a los criterios normativos y no vinculativos, dichos ordenamientos son internos del SAT y su observancia sólo es obligatoria para los funcionarios y empleados del SAT, pero no son de aplicación obligatoria para los contribuyentes, salvo que representen un beneficio para el mismo (Código Fiscal de la Federación artículo 35).

*Ilustración 1 Cuadro sinóptico de la jerarquía de las Leyes mexicanas*



*Fuente: propia*

Las leyes mencionadas con anterioridad son las de mayor importancia y más aplicables en las normas de la materia, y de las mismas se puede ver que su

aplicación tiene su base según su grado legislativo (federal, estatal, municipal, etc).

Por otro lado, las leyes fiscales contienen normas sustantivas y normas adjetivas o de procedimiento en materia fiscal y por ello el artículo 6º CFF, en sus párrafos primero y segundo, establece:

Artículo 6º. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”

Ello equivale a que las normas que regulan los elementos constitutivos de la contribución (sujetos, hecho imponible, causación, no causación o exención, base gravable o tasa o tarifa), así como de la infracción a la norma fiscal, son normas sustantivas y se regulan por la que esté vigente cuando se genere o se dé el supuesto que la norma contempla, mientras que las normas que son de procedimiento le pueden ser aplicables, aunque se expidan con posterioridad.

## **2.4 Elementos de los impuestos**

Un sistema tributario justo significa que los sujetos con mayor capacidad económica soporten en mayor medida la carga impositiva que las capas menos favorecidas de la población. Para este efecto se analizarán primeramente los elementos básicos de las contribuciones los cuales son los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, el momento de causación, la base gravable, la tasa o tarifa y la época de pago.

## 2.4.1 Sujeto Activo

El sujeto activo se clasifica como “sujeto activo de la imposición” y “sujeto activo de la relación tributaria” o acreedor.

Sujeto activo de la imposición. Serán aquellos “entes públicos que están facultados para imponer tributos, para dictar normas impositivas”, es decir, aquellos sujetos que el legislador faculta a través de leyes para percibir contribuciones.

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza,<sup>40</sup> el sujeto activo de la imposición tiene poder tributario, es decir, “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación e aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas... El poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo el cual lo ejerce en el momento en que expida las leyes que determinan que hechos o situaciones son los que al producirse en realidad genera para los particulares la obligación del pago de contribuciones”.

Los elementos de la potestad tributaria o poder tributario, a decir de Mario Alberto Esparza Ortiz, son:<sup>41</sup>

Los caracteres de la potestad tributaria, atendiendo al Maestro Narciso Sánchez, y siguiendo el postulado de Giuliani Fonrouge, son: abstractos, permanentes, irrenunciables e indelegables; los cuales se refieren a lo siguiente:

**Abstracto**, significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, idiosincrasia, raza, condiciones sociales, políticas, etcétera.

---

<sup>40</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Ed. Porrúa S.A., Undécima Edición, México, 1992, p. 193 y 194.

<sup>41</sup> ESPARZA, Ortiz, Mario Alberto, “La potestad tributaria en el Régimen Federal Mexicano frente al poder financiero autonómico Español”, Recuperado en: <http://www.scjn.gob.mx/transparencia/becarios>

**Permanente**, desde el momento en que se identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, que sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado, en otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política, se instituye en poder tributario, y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello, no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o pacto entre naciones.

**Irrenunciable**, el Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir con sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

**Indelegable**, no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal ni permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ánimo internacional. En lo interno dentro de una nación, dándose casos de delegación de dicho poder, como puede ocurrir en que, por mandato constitucional, la Federación transfiera el ejercicio de una parte de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios, pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado, o el Poder Legislativo pueda delegar sus facultades a favor del Ejecutivo para regular la economía pública en el rubro tributario.

Bajo esta perspectiva, de que el sujeto activo debe estar facultado por la ley, coincidimos con Dino Jarach cuando dice que “el estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria: en gran parte el estudio del sujeto activo es extraño al derecho tributario material y pertenece más bien al derecho constitucional”.<sup>42</sup>

En nuestro sistema federal, derivado del artículo 40 CPEUM, son tres sujetos los que tienen “poder tributario o potestad tributaria”, como son la Federación, las entidades Federativas y la ciudad de México. Los municipios ejercen su poder

---

<sup>42</sup> JARACH, Dino, “El hecho imponible”, Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, p. 65.

tributario, a través de los congresos locales. Derivado de esta concurrencia entre los entes antes señalados, se genera la doble o múltiple tributación, olvidando el legislador que el contribuyente sólo es uno y no dos o tres, como son los entes que tienen “poder tributario”. De igual manera Sainz de Bujanda, señala que los sujetos activos de la relación jurídica tributaria serían aquellos con atribuciones para cobrar, como: La Federación, las entidades federativas y los municipios.

#### **2.4.1.1 Las entidades federativas como colaboradoras en materia fiscal federal**

En materia fiscal federal, de acuerdo con el artículo 1°, fracción I RCFF, son “Autoridades fiscales, aquellas que estén adscritas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Servicio de Administración Tributaria, de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales, de los órganos administrativos desconcentrados y de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código y en las demás leyes fiscales, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Mientras que, en términos del artículo 2°, fracción II, LAD, son autoridades aduaneras: “las que de acuerdo con el reglamento interior de la secretaria y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta ley establece”.

Ilustración 2 Doble característica del Sujeto Activo



Fuente: propia

## 2.4.2 Sujeto Pasivo o Deudor

Se entiende por sujeto pasivo a las personas físicas o morales que están obligadas a otorgar una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, al sujeto activo.

En otras palabras, son las personas que están obligadas al pago de las contribuciones, que generalmente se les conoce como Contribuyente. Cabe mencionar que, el sistema tributario mexicano reconoce dos principales sujetos pasivos: el causante principal o directo y el responsable solidario.

## 2.4.3 El hecho imponible o hecho generador

Es el acto o actividad que, al realizarse, da origen a la obligación tributaria. Sobre esto, Jarach precisa que “la obligación tributaria tiene su fuente exclusivamente en la ley y de que la voluntad de las partes puede ser solamente un presupuesto

y no una causa del nacimiento de la obligación tributaria”, y concluye que “lo contrario significaría atribuir a la voluntad privada un alcance para las obligaciones impositivas en contradicción con el principio de la exclusiva legalidad del impuesto”.<sup>43</sup>

#### **2.4.4 Momento de causación**

“Las Contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...” Se refiere al momento específico en el que surge o se configura la obligación respecto de cada una de las operaciones materia del impuesto, dicho de otra manera, es el vínculo jurídico del cual el estado, denominado sujeto Activo, exige a un deudor, denominado sujeto Pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Que su finalidad es recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos Públicos.

Por ejemplo, la presentación de las declaraciones normales, complementarias, extemporáneas o de corrección fiscal de pagos provisionales o definitivos se podrá llevar a cabo conforme al procedimiento establecido en los capítulos 2.14, 2.15, y 2.16. y demás disposiciones vigentes hasta el 30 de noviembre de 2006.

#### **2.4.5 Objeto**

“Es la manifestación de la capacidad económica en la que pretende incidir un tributo...”<sup>44</sup> se refiere a lo que la ley tributaria somete a gravamen. Conocer el objeto de las contribuciones permite identificar con precisión la naturaleza de estos.

---

<sup>43</sup> JARACH, Dino, op. cit., pp. 79-80.

<sup>44</sup> Cfr. DOMÍNGUEZ, Crespo, César Augusto, “Derecho Tributario”, Tomo I: Teoría General y Procedimientos, México, Thomson Reuters, 2017.

De ahí que, al conocer el objeto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se dice que este, grava los ingresos, es decir las modificaciones de manera positiva en el haber patrimonial de los contribuyentes, y que, por otra parte, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) grave actos o actividades.

### **2.4.6 Base gravable**

Es el valor monetario o unidad de medida del hecho imponible sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto para establecer el valor de la obligación tributaria.

“Es el elemento que sirve para la cuantificación del hecho generador. En suma, la base de toda contribución es generalmente la expresión en dinero de los elementos que integran el hecho generador del tributo...”<sup>45</sup>

La identificación de este elemento permite conocer la cantidad a la que se le debe aplicar la tasa o tarifa para determinar el monto de la contribución correspondiente.

### **2.4.7 Tasa o tarifa**

Una vez conocida la base imponible se le aplica la tarifa, la cual se define como una magnitud establecida en la ley que, aplicada a la base gravable, sirve para determinar la cuantía del tributo. Lo que debe pagar el contribuyente.

Dicho de otra manera, la tasa es el valor expresado en porcentaje (%) que aplicado a la base da como resultado el impuesto causado. Un ejemplo de este elemento se encuentra en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en el cual se establecen las tasas del 0% y 16 % dependiendo de los actos o actividades que se realicen.

---

<sup>45</sup> *Ibidem*.

La tarifa por su parte puede entenderse como “el agrupamiento ordenado de las cuotas o tasas correspondientes a determinado impuesto”<sup>46</sup>, un ejemplo claro, se encuentra en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que establece una tarifa utilizarse para el cálculo del impuesto anual para las personas físicas.

#### **2.4.8 Época de pago**

Es el momento establecido en ley, en el que debe realizarse el pago de la contribución causada.

Este elemento se encuentra en diversas leyes fiscales, en el caso del ISR, la época de pago se encuentra previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Ahora bien, en lo que respecta a los elementos de las contribuciones, el Pleno de la SCJN ha concluido que la reserva de Ley es aplicable únicamente a los elementos cuantitativos, pero no a los cualitativos<sup>47</sup>. Lo anterior, encuentra justificación en el razonamiento vertido por el juzgador refiriendo que “en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, los cuales sí pueden desarrollarse en normas inferiores”<sup>48</sup>. Un claro ejemplo, se puede observar en el párrafo tercero del artículo 96 de la LISR que a la letra establece:

LISR, “Artículo 96. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales ...”

---

<sup>46</sup> Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), Lo que todo contribuyente debe saber, [en línea], PRODECON, p.68.

<sup>47</sup> Cfr. Tesis: P. XLII/2006, LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, p. 15, Reg. 175059.

<sup>48</sup> *Ibidem*.

De lo anterior se deduce, que la normatividad citada, remite a su reglamento para que a través de este se regule el procedimiento operativo y técnico para la determinación de las retenciones a que se refiere el precepto en comentario. De esa manera, se pueden encontrar multitud de remisiones a normas secundarias –reglamentos– para la regulación de ciertos aspectos del tributo –llámese ISR, IVA e IEPS. Sin embargo, por ninguna circunstancia debe aceptarse la entrega en blanco de facultades al ejecutivo para regular los elementos de las contribuciones, aun y cuando sean de los permitidos por la reserva de ley, es decir, siempre la regulación deberá ser vía norma habilitada y a modo de complementación, pero nunca de manera independiente, de lo contrario estaríamos ante una deslegalización de la materia tributaria.<sup>49</sup>

Por otro lado, el sistema de impuestos se compone del conjunto de impuestos vigentes en un determinado momento. Estos impuestos pueden ser de distintos tipos directos e indirectos.

*Ilustración 3 Clasificación de los impuestos*



Fuente: DERECHO FISCAL (consultado en <http://derechofiscalvatel.blogspot.com/2017/10/1.html>)

Los directos son aquellos que no pueden ser trasladados de modo que alcanzan inmediatamente al contribuyente o pagador, ya que no existe intermediario entre

<sup>49</sup> Cfr. BOCANEGRA, Landeras, Álvaro, “Tributación y Redistribución, ¿Sin tributos no hay paraíso?”, Perú, 2017, p. 90-91.

el pagador y la Administración Tributaria. Por su parte, los indirectos son impuestos que pueden trasladarse, por lo que no gravan de manera directa a quien absorbe el costo del tributo, pues hay un intermediario entre éste y la Administración Tributaria.

Otra clasificación de los impuestos es en consideración a las personas o a las cosas. Esta clasificación distingue entre impuestos reales e impuestos personales. Los reales son aquellos que prescinden de las condiciones personales del contribuyente y se preocupan de los bienes o cosas que gravan. Afectan a los bienes sin tomar en cuenta a su dueño. Por otro lado, los personales recaen sobre el total de la capacidad contributiva de la persona, teniendo en consideración la especial situación de los contribuyentes.<sup>50</sup>

Por su parte el Artículo 2º del CFF establece: : “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos” las cuales se definen de la siguiente manera:

**Impuestos:** son contribuciones establecidas en ley que deben pagar quienes se encuentren en la hipótesis de la norma que los establece.

El SAT en sus conceptos tributarios señala que los Impuestos son una contribución (pago) en dinero o en especie, de carácter obligatorio, con la que cooperamos para fortalecer la economía del país. Los impuestos, en todos los sistemas económicos de los países, sirven para proveer de recursos al gobierno y éste pueda alcanzar los objetivos propuestos en su planeación.

Mientras que el Art. 2 Fracción I del CFF, señala que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean descritas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

---

<sup>50</sup> GARZA, Sergio Francisco de la, “Derecho Financiero Mexicano”, 3ª Ed., México, Oxford, 2007, p.378.

**Aportaciones de Seguridad Social.** El Artículo 2º fracción II del CFF señala que son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

**Contribuciones de mejoras.** Por su parte el Artículo 2, fracción III del CFF señala que son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

**Derechos.** El artículo 2, fracción IV del CFF señala que 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.

**Accesorios de las contribuciones.** Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en el CFF se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualiza desde el mes en que se debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Los recargos se causaran hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 del CFF, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularan sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 21 del CFF, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

El artículo 17-A, señala que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

## **2.5 Antecedentes de los Impuestos en México**

En la época prehispánica las provincias dominadas por Tenochtitlan pagaban tributos en especie como chile, frijol y cacao. Con la llegada de los españoles se estableció el Registro de Contribuyentes Indígenas. El sistema tributario del México virreinal era una mezcla del sistema tributario anterior y el español. Durante el virreinato se aportaban impuestos por bienes como los naipes, el

tabaco, la pólvora, el pulque y la sal. Sin embargo, también había impuestos exclusivos de la iglesia, como los diezmos y las medias anatas eclesiásticas.

La revolución de independencia mermó las finanzas públicas. Agustín de Iturbide, primer mandatario del México independiente bajó impuestos y elevó el gasto, lo que limitó la capacidad militar del país y aumentó la deuda extranjera.

Durante el siglo XIX, bajo el juarismo, se reformó el sistema tributario. La alcabala, un impuesto virreinal indirecto sobre tras transacciones comerciales, similar al IVA de hoy en día, fue considerado un impuesto poco eficiente. Durante estos años se crearon reglamentos para formalizar el pago de los tributos.

Algo después, durante el porfiriato, se creó el impuesto al timbre postal, así como gravámenes al comercio exterior, como los aranceles y el tonelaje. Las entidades federativas recaudaban sus propios impuestos y daban una parte proporcional al gobierno federal.

El origen de los impuestos radica en una decisión de la sociedad organizada, quien plasma en un documento constitutivo las “reglas del juego” a las que está dispuesta a someterse y mediante las cuales desea ser reconocida como tal en el ámbito de las naciones.

Una vez revisada la normatividad que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, y de acuerdo a la opinión doctrinal que hacen los expertos en el tema denominado “El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país”, pasamos a darle entrada a la investigación fundamental, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación; por lo que damos paso al capítulo III, denominado “Fundamento Fiscal del estímulo por enajenación de combustible”.

# CAPÍTULO III

## FUNDAMENTO FISCAL DEL ESTÍMULO POR ENAJENACIÓN DE COMBUSTIBLE

Toda investigación requiere orden y cuidado, una investigación científica debe tener elementos importantes por ejemplo el sustentar y motivar la ciencia de lo fiscal pero también surtirá efecto importante el desarrollo técnico de todo proceso encaminado a “El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país”, para ello abordaremos puntos importantes para garantizar la ciencia de lo fiscal involucrada en este trabajo de investigación en éste capítulo III.

### 3.1 Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

El IEPS entró en vigor en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Es un impuesto indirecto que grava ciertos tipos de rubros como son:

Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.

Tabacos y cigarros.

Combustibles.

Refrescos, bebidas hidratantes y rehidratantes.

Dentro de dichos rubros, el único que puede considerarse de primera necesidad es la gasolina, por lo cual el gobierno de México, en ciertos momentos, concede estímulos fiscales sobre el impuesto en este producto. Es decir, brindan apoyos

económicos con los que busca reducir el pago final del impuesto a los consumidores.

### **3.1.1 Sujetos obligados**

Artículo 1º de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS) respecto de los sujetos obligados manifiesta que:

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas Físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para los efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.

II.- La prestación de los servicios señalados en esta Ley

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el Artículo 2º del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los Organismos Descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras Leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos en esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales”.

### 3.1.2 Bases gravables

Respecto de las bases gravables por enajenación el Artículo 11 de la LIEPS nos dice que:

Por las enajenaciones de los bienes a que se refieren los incisos D) y H) de la fracción I del Artículo 2º de esta Ley, los contribuyentes calcularan el impuesto sobre el total de las unidades de medida y, en su caso, fracciones de dichas unidades, según corresponda (litros y toneladas).

Por las enajenaciones de los bienes a que se refiere el Artículo 2º A de esta Ley, los contribuyentes calcularan el impuesto sobre el total de las unidades de medida, según corresponda (litros).

Por su parte el Artículo 14 de la LIEPS nos menciona que respecto a las importaciones definitivas para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerara el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del Impuesto al Valor Agregado.

Respecto a las importaciones temporales nos dice que tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, para calcular el impuesto especial sobre producción y servicios se considerara el valor en aduana a que se refiere Ley Aduanera, adicionado del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva, a excepción del impuesto al Valor Agregado.

En cuanto a los combustibles importados nos dice que tratándose de las importaciones de los bienes a que se refieren los incisos D) y H) de la fracción I

del Artículo 2º de esta Ley, los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el total de las unidades de medida y, en su caso, fracciones de dichas unidades importadas, según corresponda (litros y/o toneladas).

### 3.1.3 Cuota

El fundamento legal para las cuotas del IEPS podremos verlo en el artículo 2º Fracción I, Inciso D) que a la letra dice:

“Artículo 2º.- al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I.- En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

*Ilustración 4 Combustibles automotrices*

<b>D) COMBUSTIBLES AUTOMOTRICES</b>		
1. Combustibles fósiles	Cuota	Unidad de medida
a) Gasolina menor a 92 octanos	5.1148	pesos por litro
b) Gasolina mayor o igual a 92 octanos	4.3192	pesos por litro
c) Diésel	5.6212	pesos por litro
2. Combustibles no fósiles	4.3192	pesos por litro

*Fuente: LIEPS Art. 2, Fracc. I, Inciso D*

*Ilustración 5 Estímulos Fiscales*

<b>ESTÍMULOS FISCALES (ART. 2 LIEPS)</b>			
<b>D) COMBUSTIBLES AUTOMOTRICES</b>			
1. Combustibles fósiles	a. Gasolina menor a 91 octanos	b. Gasolina mayor o igual a 91 octanos y combustibles no fósiles	c. Diésel
30 ene al 5 feb 2021	5.1148	4.3192	5.6212
6 al 12 feb 2021	4.9719	4.3192	5.6212
13 al 19 feb 2021	4.7589	4.3192	5.6212
20 al 26 feb 2021	4.3081	4.3192	5.4882

Fuente: DOF, publicado 29/01/2021, 05/02/2021, 12/02/2021, 19/02/2021.

Ilustración 6 Combustibles Fósiles

<b>COMBUSTIBLES FÓSILES</b>		
<b>(ART. 2 FRACC. I, INCISO H LIEPS)</b>		
<b>Combustibles Fósiles</b>	<b>Cuota</b>	<b>Unidad de medida</b>
1. Propano	7.7291	centavos por litro.
2. Butano	10.0023	centavos por litro.
3. Gasolinas y gasavión	13.5569	centavos por litro.
4. Turbosina y otros kerosenos .	16.1918	centavos por litro.
5. Diésel	16.4501	centavos por litro.
6. Combustóleo	17.5558	centavos por litro.
7. Coque de petróleo	20.3767	pesos por tonelada.
8. Coque de carbón	47.7695	pesos por tonelada.
9. Carbón mineral	35.9692	pesos por tonelada.
10. Otros combustibles fósiles	51.9957	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible

Fuente: DOF

Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida de que se trate.

Cuando los bienes a que se refiere este inciso estén mezclados, la cuota se calculará conforme a la cantidad que en la mezcla tenga cada combustible.

Tratándose de cuotas adicionales el artículo 2º A de la LIEPS nos menciona que,

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2º., fracción I, incisos D), y H), en la enajenación de gasolinas y diésel en el territorio nacional, se aplicarán las cuotas siguientes:

- Gasolina menor a 91 octanos 45.1449 centavos por litro.
- Gasolina mayor o igual a 91 octanos 55.0852 centavos por litro.
- Diésel 37.4675 centavos por litro...

Las cuotas a que se refiere este artículo no computarán para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado.”

Tratándose de fracciones de las unidades de medida, la cuota se aplicará en la proporción en que corresponda a dichas fracciones respecto de la unidad de medida.

Las cuotas establecidas en el presente Artículo se actualizarán anualmente y entrarán en vigor a partir del 1º de enero de cada año.

Los contribuyentes trasladarán en el precio, a quien adquiera gasolinas o diésel, un monto equivalente al impuesto establecido en este Artículo, pero en ningún caso lo harán en forma expresa y por separado.

Las cuotas a que se refiere este artículo no computarán para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado.

Para los efectos de lo dispuesto en este Artículo, en sustitución de las declaraciones informativas a que se refiere esta Ley, los contribuyentes presentarán a más tardar el último día hábil de cada mes la información correspondiente a los litros de las gasolinas y diésel enajenados por los que se haya causado el impuesto por cada expendio autorizado o establecimiento del contribuyente, en cada una de las entidades federativas durante el mes inmediato anterior; tratándose de enajenaciones a distribuidores de gasolinas y diésel, la información se presentará de acuerdo a la entidad federativa en la que se ubique el punto de entrega convenido con cada distribuidor.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la distribución que corresponda a las entidades federativas durante los primeros diez días hábiles del mes inmediato posterior al mes en que los contribuyentes hayan realizado el pago.

La exclusión de las cuotas IEPS aplicables a las gasolinas y diésel de la base para efectos de IVA en cualquier enajenación la regla 5.1.6 para 2021 nos dice que:

“Para los efectos del artículo 2-A, quinto párrafo de la Ley del IEPS, las cuotas aplicables a las gasolinas y diésel trasladadas en el precio no computan para el cálculo del IVA, en consecuencia los distribuidores y quienes realicen la venta al público en general de dichos combustibles no deberán considerar como valor para efectos del IVA correspondiente a dichas enajenaciones, la cantidad que resulte de aplicar a los litros enajenados las cuotas que correspondan conforme al tipo de combustible de que se trate”.

Respecto de los combustibles automotrices, el artículo 3, fracción IX de la LIEPS nos indica que:

“IX. Combustibles automotrices, aquellos combustibles compuestos por gasolinas, diésel, combustibles no fósiles o la mezcla de éstos y que cumplen con especificaciones para ser usados en motores de combustión interna mediante ignición por una chispa eléctrica. Para los efectos de los dispuesto por el artículo 2º fracción I, inciso D), se clasifican en;

a) Combustibles fósiles:

1. Gasolina, combustible líquido e incoloro sin plomo, que se puede obtener del proceso de refinación del petróleo crudo al fraccionarse típicamente a temperaturas entre los 30º y los 225º Celsius (en destilación fraccionada) o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo y que cumple con especificaciones para ser usado, directamente o mediante mezclas, en motores de combustión interna.

2. Diésel, combustible líquido e incoloro, que puede obtenerse del proceso de refinación del petróleo crudo o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo y que cumple con especificaciones para ser usado, directamente o mediante mezclas, principalmente como combustible en calefacción y en motores de combustión interna y cuya eficiencia se mide en número de cetano.

b) Combustibles no fósiles, combustibles o componentes de combustibles que no se obtienen o derivan de un proceso de destilación de petróleo crudo o del procesamiento de gas natural y que cumplen con especificaciones para ser usados, directamente o mediante mezclas, en motores de combustión interna”

### **3.1.4 Enajenación en Territorio Nacional**

Para los efectos de esta Ley se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente, o cuando no habiendo envío, se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante.

### **3.1.5 Obligaciones**

- Llevar la contabilidad conforme a Código fiscal de la Federación y su reglamento.
- Separar las operaciones, desglosadas por tasas.
- Separar las operaciones por cuota de IEPS tratándose de acuerdo al inciso D) del artículo 19 Fracción I de la LIEPS, combustibles automotrices. El inciso H) combustibles fósiles; 2-A cuota de gasolina y diésel.
- Expedir comprobante SIN el traslado en forma expresa y por separado.
- Proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria los principales 50 clientes y proveedores que enajenen combustibles automotrices, combustibles fósiles, entre otros.
- El Anexo 18 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 nos habla de los controles volumétricos para que gasolina, Diesel, gas natural para combustión automotriz y gas licuado de petróleo para combustión automotriz, se enajene en establecimientos abiertos al público en general.

Con la finalidad de proteger la economía de las familias mexicanas ante los movimientos en las referencias internacionales de los combustibles en un entorno donde sus ingresos se han visto comprometidos por los efectos económicos a través de diversas crisis en los últimos años y particularmente la actual crisis

sanitaria de Covid-19, se proporcionan estímulos al combustible para evitar el alza en los precios del mismo, donde no solo el consumidor final es protegido en su economía sino también los fabricantes, importadores y enajenantes de los mismos. Para ello será necesario introducirnos al tema de Estímulos fiscales desde su origen y hasta el actual tratamiento e impacto en la economía del ramo gasolinero.

### **3.2 Estímulos Fiscales**

Los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos:

- a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal solo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.
- b) Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo.

Los estímulos fiscales son, en palabras sencillas descuentos que aplica el Estado para disminuir el impacto de los impuestos. se percibe que existe desorden y confusión en la escasa doctrina, la legislación y los decretos que los contemplan. Son pocas las referencias de los estímulos fiscales que se hacen en nuestra Constitución. Se confunden figuras como la exención de impuestos, subsidios, estímulos y beneficios fiscales.

En el tema es frecuente la mezcla confusa de sistemas de naturaleza diferente dentro del ámbito de las finanzas públicas: lo fiscal y lo presupuestal; campos que corresponden a principios constitucionales diferentes, los principios de

fomento a la economía y los principios constitucionales de las contribuciones. Mezclar estos sistemas y sus correspondientes principios causa confusión en la práctica jurídica. Es necesario poner en claro las características particulares de cada institución para utilizarlas de manera correcta para beneficio del sistema jurídico.

### **3.2.1 Los Estímulos fiscales en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

El artículo 25 constitucional otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional para el fomento del crecimiento económico y el empleo, así como una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permitan el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales. Asimismo, señala que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, y que al desarrollo económico nacional concurrirán el sector público, el sector social y el sector privado, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos. La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

Como se puede observar no se hace referencia expresa a los estímulos fiscales, pero sí se desprende que el Estado tiene facultad expresa para impulsar la actividad económica proveyendo lo necesario para su desarrollo, lo que indudablemente da fundamento constitucional a diversos instrumentos jurídico-administrativos o financieros con los que se puede alentar la actividad económica, entre ellos, los estímulos fiscales.

El artículo 28 constitucional es trascendente en el tema de estímulos fiscales en dos sentidos diversos, el primero, en cuanto a que prohíbe las exenciones de impuestos, prohibición que fue interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (...) “respecto a que la prohibición contenida en el artículo 28 en los términos y condiciones que fijan las leyes sólo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general”<sup>51</sup>.

Debe aclararse respecto del precepto citado que, si bien se refiere a exención de impuestos, esta figura se vincula con los estímulos fiscales, como posteriormente se podrá apreciar, en cuanto a que éstos se han identificado doctrinalmente a los subsidios, y que comparten de alguna manera alguno de los principios rectores de la exención, toda vez que los subsidios, estímulos fiscales y exención no deben representar un privilegio indebido.

El segundo sentido por el que es trascendente el precepto constitucional que se comenta, se acerca al concepto de estímulo fiscal, puesto como veremos, la doctrina y jurisprudencia identifica a este último concepto con subsidio, refiriendo el precepto, que “se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.<sup>52</sup>

También llama la atención que el Artículo 28 constitucional marca las pautas esenciales de los subsidios, que son los siguientes: a) se pueden otorgar a actividades prioritarias; lo que exigirá un estudio para definir actividades prioritarias; b) deben ser generales; respecto de lo que se entiende, en principio, que el subsidio podrán disfrutarlo todos aquellos que encuadren en la definición del instrumento jurídico que lo otorgue; c) el subsidio no es permanente sino que

---

<sup>51</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal Constitucional”, México Oxford University Press, 2007, p. 139.

<sup>52</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 28, último párrafo.

está acotada su vigencia temporal; d) no debe ser una carga onerosa para las finanzas públicas; e) existirá un aparato estatal de vigilancia de la aplicación de subsidios; f) se exige un ejercicio de evaluación estatal, entendemos, por los subsidios otorgados.

Consecuentemente los estímulos fiscales se identifican con los subsidios, ya que los estímulos tienen las mismas características y requisitos constitucionales apuntados.

Es conocido que existe interpretación jurisdiccional<sup>53</sup> que señala que el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Consecuentemente, el estímulo fiscal no puede ser identificado con una exención tributaria puesto que son figuras jurídicas diferentes.

Esta interpretación jurisprudencial si se vincula con el Artículo 31 constitucional, en cuanto que éste dispone la obligación de contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lleva a temas importantes que han resultado polémicos y que demuestran la necesidad de ordenar ideas, puesto que mezcla y confunde, ámbitos diferentes de las finanzas públicas: lo fiscal y lo presupuestal. Esa confusión deriva de la propia legislación ordinaria que mezcla conceptos de sistemas de origen diferente, que la misma doctrina no ha precisado.

El primer tema sería el principio de legalidad interpretado a contrario. Es decir, ante un sujeto que tiene calidad de pasivo del impuesto, toda vez que cae en la situación que describe la ley como generadora del impuesto, tiene, de acuerdo con el principio de legalidad y obligatoriedad, que pagar el impuesto. Ubicando

---

<sup>53</sup> Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito. Jurisprudencia V 4º J/1. IUS 2008. Registro 179585. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXI, enero 2005, p. 1566.

este caso en el supuesto de que la ley no establece una exención de impuesto, evidentemente se debe cumplir con el pago.

Sin embargo, puede suceder que otra disposición legal establezca un estímulo fiscal y subsidie el pago; estrictamente no existe una exención fiscalmente hablando, pero por virtud del estímulo fiscal o subsidio, se releva del pago al sujeto pasivo original. Por lo dicho, toda vez que el principio de legalidad obliga a contribuir en términos de ley, deberá existir otra ley de la misma jerarquía que complementando a aquélla, establezca el subsidio que quita al sujeto pasivo la obligación principal de pago. Debe aclararse que no pierde su calidad de pasivo, porque sigue encuadrando en lo que la ley del impuesto consideró como hecho generador del mismo, pero una ley posterior que establece el subsidio o estímulo fiscal le quita la obligación de pago. Por eso puede decirse que es trascendente el principio de legalidad a que se refiere el Artículo 31 constitucional fracción IV, ya que obliga a respetar la ley impositiva en sus términos, a menos que sea otra ley de la misma categoría la que permita variar la situación fiscal del sujeto pasivo.

Esto demuestra que las figuras jurídicas que se mencionan corresponden a principios constitucionales diferentes, por un lado, los de fomento a la economía, más vinculados al aspecto presupuestal y sustentados en los Artículos 25 y 28 constitucionales y por otra vía, los principios constitucionales de las contribuciones, con todo un andamiaje jurídico de sustento en la legislación fiscal ordinaria, derivado todo de los principios contenidos en la fracción IV del Artículo 31 constitucional. Mezclar estos sistemas y sus correspondientes principios causa confusión en la práctica jurídica.

Se podrá observar en la legislación ordinaria fiscal que en ella se utilizan los conceptos de estímulo fiscal y subsidio, que son conceptos presupuestales y de fomento, como si su naturaleza correspondiera a instrumentos fiscales de beneficio fiscal, cuestión que amerita ser tratado con más profundidad por la doctrina y en su caso corregirlo.

### **3.2.2 Los Estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación**

El Código Fiscal de la Federación menciona los estímulos fiscales en los Artículos 25, 25-A y 39. Los dos primeros preceptos describen la mecánica operativa de los estímulos fiscales, términos, requisitos, avisos a las autoridades, presentación de certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, límite de estímulos hasta por el importe de la contribución, así como el reintegro actualizado de estímulos indebidamente recibidos. Destaca un punto interesante y de trascendencia si se le relaciona con la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la posibilidad de acreditar el importe de los estímulos fiscales a que se tenga derecho, contra la cantidad que se está obligado a pagar.

Por su parte, el artículo 39 del código establece la facultad de la que dispone el ejecutivo federal para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general y en concordancia con el Artículo 28 constitucional; dichas resoluciones deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Destacamos de este precepto que, vinculado con el Artículo 80 constitucional, concede la facultad de otorgar subsidios y estímulos fiscales al Presidente de la República mediante resoluciones de carácter general. Habrá que determinar qué tipos de resolución de carácter general pueden ser emitidas por el Ejecutivo Federal y si una resolución de este tipo es suficiente para dejar de pagar un impuesto establecido en ley.

En otros términos, es necesario precisar si por virtud de lo dispuesto en el artículo 39 del código citado, se puede autorizar al titular del Poder Ejecutivo para que por conducto de una resolución administrativa general deje sin efecto un elemento esencial del impuesto establecido en ley.

### **3.2.3 Los Estímulos fiscales en la Ley de Ingresos de la Federación**

En su capítulo II denominado “De las Facilidades Administrativas y Beneficios Fiscales”, la mencionada Ley de Ingresos, en su artículo 16, contiene en un apartado de disposiciones en materia de estímulos fiscales; en apartado diferente, se refiere al otorgamiento de exenciones. Por separado, en el artículo 17 norma el otorgamiento de estímulos fiscales y subsidios.

Llama la atención que en esta importante ley financiera inicialmente se dé un tratamiento por separado a los estímulos fiscales distinguiéndolos de los subsidios, pero cuando se refiere en otro artículo a otro tipo de beneficios fiscales, homologue los estímulos fiscales y los subsidios. Las exenciones se mantienen en apartado separado, confirmando su categoría diferente respecto de las otras figuras jurídicas. Recapitulando, estos preceptos, parecen otorgar categorías diferenciadas a los estímulos fiscales, los subsidios y las exenciones.

En efecto, el artículo 16 apartado A establece el otorgamiento de estímulos fiscales a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, que para determinar su utilidad puedan deducir el Diesel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

Consiste el estímulo en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el artículo 2º-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de dicho combustible. Como se aprecia de lo anterior, se dice que se otorga un estímulo fiscal que en su caso debiera estar sujeto a reglas presupuestarias, cuando realmente lo que se da es un beneficio fiscal sujeto a reglas estrictamente fiscales.

En el apartado B del mismo artículo 16, se otorgan exenciones del impuesto, se exime del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación

de gas natural y se faculta al SAT para emitir reglas de carácter general que sean necesarias para la aplicación del contenido previsto en este artículo.

### **3.2.4 Los Estímulos fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta**

La Ley del Impuesto sobre la Renta cuenta con el Título VII denominado “De los Estímulos Fiscales”, respecto de los cuales se hará referencia sintética, obviando los detalles de operación de los denominados estímulos fiscales, toda vez que es objeto de este documento estudiar en lo posible las características de los estímulos fiscales para resaltar su naturaleza y poderlos clasificar ordenadamente.

El artículo 218 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone un estímulo fiscal consistente en disminuir de la base gravable de contribuyentes personas físicas, el importe de depósitos, en las cuentas personales especiales para el ahorro, pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro o adquisiciones de acciones de las sociedades de inversión que sean identificables correspondiente al ejercicio en el que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior.

Interesa resaltar, para efecto de posteriores reflexiones, que el artículo que se acaba de sintetizar se refiere de manera directa a estímulo fiscal y no a subsidio, lo que hace pensar que existen tratamientos diferenciados entre lo que son estímulos fiscales, separándose del concepto subsidio, no obstante que inclusive jurisprudencialmente se les ha considerado homólogos. Destacamos también que en esencia el estímulo, en este caso consiste en disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta de persona física, lo que no representa para el Estado una aportación directa en concepto de estímulo fiscal ni subsidio, por lo tanto, debería denominarse beneficio fiscal. Otra cuestión destacable es que también existe un fin parafiscal.

Otro de los estímulos contemplados en la ley que estamos analizando es el mencionado en su artículo 220, en el que a los contribuyentes a los que menciona se les permite opcionalmente, practicar de manera inmediata la deducción de sus inversiones en activo fijo, mediante la aplicación de los porcentajes contenidos en el artículo de referencia en el momento en que se efectúe la inversión, cuando se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, siempre y cuando las inversiones en bienes se utilicen en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey. Al respecto se establecen requisitos y excepciones a esta deducción acelerada.

Sin entrar en detalles por lo prolijo que resulta, podemos apreciar también un fin parafiscal, de impulso a la actividad económica y más específicamente a la actividad industrial, puesto que en términos generales se privilegia la deducción inmediata respecto a materiales, herramientas, aparatos y equipo de tipo industrial.

También, como sucede en el artículo anterior, no obstante que en el caso se trata de un beneficio fiscal, se especifica que lo que se está aplicando es un estímulo fiscal, no se menciona subsidio, lo que es explicable, ya que el Estado no aporta cantidad alguna, es el contribuyente quien mediante el mecanismo fiscal de la deducción inmediata reducirá su base impositiva, beneficiándose directamente, sin necesidad de tramitación de certificados, cedís, ni de ningún otro tipo.

El artículo 222 de la ley tiene un marcado objetivo parafiscal de apoyo a personas que padezcan las discapacidades que se especifican en el artículo, puesto que los patrones que los contraten podrán deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado.

Igualmente, en este artículo se presenta una deducción que podemos calificar de beneficio fiscal no de estímulo fiscal o de subsidio, ya que el patrón aprovecha la deducibilidad de los pagos que él realiza sin cargos al Estado por aportaciones vía subsidio.

El artículo 223 junto con el 224 establecen que, con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines.

Entre otras muchas cuestiones diversas, el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso, se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario por el fideicomiso para determinar el monto del resultado fiscal correspondiente a cada uno de los referidos certificados en lo individual; el fiduciario retendrá a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les corresponda.

En esos dos extensos preceptos no se encuentra ningún dato que indique que el Estado aportará directamente un apoyo con bienes del erario público, es decir, no hay estímulo fiscal ni subsidio en dinero, solamente un mecanismo de cálculo de las bases impositivas, diferente y más favorable al generalmente utilizado. En eso consiste el beneficio fiscal para impulsar la construcción de inmuebles para arrendamiento.

En el artículo 224-A tampoco se encuentran aportaciones del Estado hacia el contribuyente en concepto de subsidio, sí, en cambio se aprecia que el estímulo fiscal a las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de la Ley está dirigido a mecanismos especiales de acumulación de ganancias por la enajenación de los bienes inmuebles aportados, en los diversos supuestos que establece el precepto.

Además, se prevé que cuando estas empresas tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones deberán entregar a dichos fondos, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diario que los fondos tuvieron en el

mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

Esta parte del precepto genera no un subsidio sino un crédito para aplicarse contra pago de impuestos. Es de observarse que la ley en este supuesto no prescribe, que dicho crédito no se considere ingreso, por lo que bajo el principio de legalidad lo sería y pudiera estar gravado por virtud del contenido del artículo 17 de la ley que dice que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio.

En el artículo 225 dirigido a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, se establece que podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, cumpliendo requisitos, lo cual es un beneficio fiscal consistente en la posibilidad de reducir la base gravable con una deducción más favorable al contribuyente constructor. De esa manera no hay estímulo fiscal propiamente dicho, ya que no está sujeto a entrega estatal de numerario, no hay subsidio.

A través de dicho beneficio se impulsan las actividades de la industria de la construcción, en épocas que efectivamente lo requieren para promover la actividad económica en general. Este mecanismo representa una excepción al sistema general del impuesto sobre la renta para adoptar una forma de cálculo de la base gravable más favorable al contribuyente sin menoscabo del principio de legalidad tributaria, ya que es por una ley de igual jerarquía que se establece el cambio.

También con evidente fin parafiscal, en el artículo 226 se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que en el ejercicio fiscal aporten a proyectos de

inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Este precepto, aunque menciona que se otorga un estímulo fiscal, difiere de los anteriores dispositivos en cuanto a que el mecanismo de apoyo a la cinematografía, en este caso, sí implica la aportación estatal consistente en un crédito al productor, es decir, este estímulo puede confundirse con subsidio. En otro aspecto, en ley se señala expresamente que el crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, lo que es una previsión importante que define de manera clara el alcance del beneficio y evita litigios futuros, puesto que la autoridad fiscal quedaría de otra manera obligada a exigir la acumulación de un importe equivalente a la suma acreditada.

Para promover la inversión en capital de riesgo en el país, el artículo 227 junto con el artículo 228 de la ley que nos ocupa establece un tratamiento fiscal para las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México, no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a estas sociedades para financiarlas, a través de los fideicomisos en los que se cumplan los requisitos que establece el propio artículo 227 y que obviamos.

Dichos inversionistas causarán su impuesto sobre la renta utilizando el procedimiento descrito en siete fracciones del artículo 228, dentro de las cuales, revisadas minuciosamente, no se encuentra la disposición de ninguna aportación estatal, consistiendo el estímulo precisamente en el cambio de esquema de cálculo del impuesto.

### **3.2.5 Los Estímulos fiscales en disposiciones administrativas generales**

Proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, de conformidad con la fracción I del Artículo 89 constitucional, el titular del Poder Ejecutivo emite decretos administrativos de observancia general y, con fundamento en el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación, podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

En este apartado se revisan diferentes decretos sin adentrarse a su total contenido de fondo, puesto que para los efectos de este estudio se busca localizar en documentos existentes en la práctica administrativa real de nuestro país, la existencia y manejo de las figuras que nos ocupan, fundamentalmente los estímulos fiscales y los beneficios fiscales, pero como ya habremos apreciado también interesan figuras afines como el subsidio, la exención, entre otras, con la finalidad de llegar a asomarnos a sus características generales y a las implicaciones jurídicas que tales características conllevan.

Es importante tener presentes las características de todas las figuras mencionadas, porque su propia esencia marca reglas para su correcta utilización dentro de una adecuada técnica jurídica como en un momento posterior se analizará.

#### **3.2.5.1 Decreto 1**

El 24 de mayo de 2010, el Presidente de la República suscribió el Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, mismo que entró en vigor el día siguiente de su publicación y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2011.<sup>54</sup>

Este decreto está referido a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, a través de sus labores de asistencia o beneficencia a favor de personas y regiones de escasos recursos, así como grupos vulnerables por edad, sexo o discapacidad y otras acciones filantrópicas.

Se razona que toda vez que como consecuencia de las modificaciones al artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009, se estableció que las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta, podrán obtener ingresos no afectos al pago de dicho gravamen por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que éstos no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio y en el caso de que dichos ingresos excedan del límite mencionado, por el excedente deberán determinar y pagar el referido impuesto.

Que las donatarias autorizadas no se encuentran preparadas para cumplir con el nuevo marco impositivo al que están sujetas, por ello, resulta conveniente otorgar de manera temporal un estímulo fiscal. El estímulo fiscal consiste en un crédito fiscal equivalente al monto del impuesto sobre la renta que, en su caso, se cause por el excedente a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1 de mayo de 2010, el cual únicamente se podrá acreditar contra dicho impuesto, medida que estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2011.

Se destaca de este decreto, que de manera específica se menciona, que su objeto es el otorgar un estímulo fiscal, sin embargo, se trata de un beneficio fiscal. También es destacable que no impulsa ninguna actividad de la economía. Tiene un fin parafiscal, que es apoyar a organismos que realizan labores filantrópicas.

---

<sup>54</sup> Diario Oficial de la Federación, 26 de mayo de 2010

El estímulo se hace consistir en el acreditamiento de impuestos que se generen por el excedente del límite antes señalado, es decir, el Estado no aporta ninguna cantidad al contribuyente, pero le otorga crédito para el pago de impuestos.

### **3.2.5.2 Decreto 2**

El 19 de abril de 2010, el Titular del Poder Ejecutivo, suscribió un decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes afectados por el sismo ocurrido en los municipios de Mexicali, Baja California y San Luis Río Colorado, Sonora. Se suscribió con fundamento en el Artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, entrando en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.<sup>55</sup>

Para efecto de analizarlo se anotan en lo conducente fragmentos del decreto: Para apoyar la reactivación de la planta productiva de los municipios de Mexicali, Baja California y San Luis Río Colorado, Sonora, es indispensable el otorgamiento de diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en los citados municipios.

Las personas físicas cuyo domicilio fiscal esté ubicado en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, obligadas a presentar declaración por el ejercicio fiscal de 2009 respecto de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, podrán presentar dichas declaraciones en el mes de julio de 2010, sin recargos ni sanciones.

El pago de los impuestos a cargo que resulten se podrá efectuar hasta en seis parcialidades consecutivas sin que para estos efectos se deban pagar recargos, y sin que se deba otorgar garantía del interés fiscal.

---

<sup>55</sup> Diario Oficial de la Federación, 20 de abril de 2010

Podrán efectuar el pago derivado de la presentación de cada una de sus declaraciones provisionales de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo de 2010, hasta en seis parcialidades consecutivas.

Cuando los pagos provisionales efectivamente pagados de los meses de marzo, abril y mayo de 2010 del impuesto empresarial a tasa única, por acreditar en los términos del cuarto párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a cargo de las personas señaladas en el artículo segundo de este Decreto, sean mayores al monto del pago provisional de dicho impuesto correspondiente al periodo por el que se efectúa el cálculo, los contribuyentes podrán acreditar el excedente contra el pago provisional del impuesto sobre la renta que efectivamente deban pagar correspondiente al mismo periodo y hasta por el monto del pago provisional de este último impuesto. En este caso, el acreditamiento efectuado se considerará impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado.

Los contribuyentes que con anterioridad al mes de abril de 2010 cuenten con autorización para efectuar el pago a plazos de contribuciones omitidas y de sus accesorios en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y que tengan su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, podrán diferir el pago de las parcialidades correspondientes al mes de abril de 2010 y las subsecuentes que se les haya autorizado, reanudando su pago en los mismos términos y condiciones autorizadas, a partir del mes de mayo de 2010, sin que se considere que las parcialidades no fueron cubiertas oportunamente, por lo que no deberán pagarse recargos por prórroga o mora.

Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, pero cuenten con sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento fuera de ellos, gozarán de los beneficios establecidos en el presente Decreto únicamente por los ingresos y

actividades correspondientes a los establecimientos ubicados en dichos municipios.

Tratándose de los contribuyentes a que se refiere este artículo, los impuestos sobre la renta cuyo pago se podrá realizar en parcialidades en los términos del presente Decreto, serán por el monto que se obtenga de aplicar a los impuestos correspondientes a los pagos provisionales o del ejercicio, según se trate, el factor que resulte de dividir los ingresos atribuibles a las sucursales, agencias o establecimientos ubicadas en los municipios citados en el párrafo anterior, entre el total de los ingresos del contribuyente, en el periodo al que corresponda el pago provisional o del ejercicio fiscal de 2009, según se trate.

Se considera que los contribuyentes tienen su domicilio fiscal en los municipios de Mexicali, Baja California o San Luis Río Colorado, Sonora, cuando hayan presentado el aviso respectivo ante el Registro Federal de Contribuyentes, con antelación al 4 de abril de 2010.

En el supuesto de que se dejen de pagar total o parcialmente dos o más de las parcialidades a que se refiere el presente Decreto, sucesivas o no, se considerarán revocados los beneficios de pago en parcialidades otorgados en el mismo. En este caso, las autoridades fiscales exigirán el pago de la totalidad de las cantidades adeudadas al Fisco Federal, con la actualización y los recargos que correspondan de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

Destaca en la parte transcrita del decreto, la mención específica de que lo que se otorga son beneficios fiscales. Este decreto es ilustrativo para apreciar la figura de los beneficios fiscales y poderla comparar con los estímulos fiscales, los subsidios, las exenciones, las subvenciones, los acreditamientos, que finalmente es la orientación que se persigue.

Además es interesante ver que este decreto se fundamenta en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, fracciones I, II y III, ya que ese precepto autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general: “condone o exima, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus

accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.” Comparando esta porción del artículo 39 citado con el contenido del decreto de otorgamiento de beneficios fiscales, nos percatamos que fue materia de este último el otorgar plazos ampliados para la presentación de declaraciones, con el beneficio adicional de no cobro de recargos y sanciones. Parece interesante el segundo párrafo de la primera fracción del artículo 39, que dice:

“Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación de una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.”

Es interesante esta parte del precepto porque nos dice que el Titular del Poder Ejecutivo no puede otorgar los beneficios fiscales a que se refiere el primer párrafo de la fracción I a una rama industrial afectada por acción de ley o tratado. Se puede entender el sentido de esta parte de la disposición, en cuanto a que no tiene por qué acudir a beneficios fiscales para apoyar a la industria afectada; el otorgamiento de beneficios fiscales por vía de decreto del Ejecutivo implicaría separarse del principio de legalidad tributaria en cuanto que esto significa separarse de lo que dispuso la ley.

Sólo es posible de acuerdo con el Artículo 28 constitucional otorgar subsidios a actividades prioritarias cuando éstas sean generales, los subsidios a su vez deben ser generales, de carácter temporal y cuando no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. Bajo estas consideraciones es claro que el concepto de beneficio fiscal no sería el que correctamente se pudiera aplicar para apoyar a la industria afectada, pero sí se puede impulsar válidamente vía subsidio como marca el artículo constitucional señalado y deja entrever el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, segundo párrafo de la fracción I.

La fracción II del precepto que se comenta, dice:

“Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, de las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.”

El decreto del caso dicta medidas exactamente ajustadas a esta fracción, ya que por esa vía se modificó el esquema de acreditamiento de pagos provisionales del Impuesto Empresarial a Tasa Única, respecto del Impuesto sobre la Renta; se difieren las autorizaciones ya otorgadas de pago a plazo sin generar recargos por prórroga o mora, además de que se ubica y limita territorialmente el goce de estos beneficios fiscales. Comentario final respecto de este decreto sería que si bien se fundó en la fracción III del artículo 39 del código citado, que autoriza al Ejecutivo Federal a: “Conceder subsidios o estímulos fiscales”, en el decreto no se contiene ningún subsidio, entendido como aportación estatal de numerario; tampoco se establece ningún estímulo fiscal, entendido éste, no como sinónimo de subsidio sino como mecanismo de impulso a una actividad económica determinada.

### **3.2.5.3 Decreto 3**

Decreto de fecha seis de mayo de dos mil nueve por el que se otorgan beneficios fiscales con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza,<sup>56</sup> emitido por el Titular del Ejecutivo Federal con fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública

---

<sup>56</sup> Diario Oficial de la Federación, 07 de mayo de 2009.

Federal, y 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, está fundamentado de la misma manera que el decreto que antecede.

Menciona que la epidemia provocó la suspensión de actividades en diversos sectores productivos con un impacto significativo en la economía nacional, alterándose los patrones de consumo de la población, sobre todo tratándose de los sectores de esparcimiento, servicios y de turismo; que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, en caso de catástrofes sufridas por epidemias, el Ejecutivo Federal puede condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios; que a fin de mitigar los efectos económicos ocasionados por la epidemia y contribuir a reactivar la economía del país, se estima indispensable el otorgamiento de diversos beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales consisten en acreditamiento más favorable en materia del impuesto empresarial a tasa única contra el impuesto sobre la renta. Exenciones en materia del pago de las cuotas obrero-patronales previstas en la Ley del Seguro Social a cargo de los patrones. Exenciones en materia de pago de algunos derechos. Se otorga un subsidio fiscal a las entidades federativas que eximan de los impuestos sobre nóminas y sobre hospedaje en los sectores de hotelería, restaurantes y servicios de esparcimiento.

Podemos desprender que, si bien en este decreto se habla del otorgamiento de beneficios fiscales, por otra parte, se habla de subsidio fiscal a Estados que eximan de impuestos locales; en este último caso habría que analizarse si técnicamente es válido o no el tratamiento de subsidio, o debiera ser transferencia.

### **3.2.6 El estímulo fiscal en la interpretación jurisdiccional**

Los tribunales del Poder Judicial de la Federación por el conocimiento de casos que son de su competencia son una fuente de criterios de primer orden en la materia que ocupa, obligatorios los que derivan de jurisprudencia, orientadores

los contenidos en tesis aisladas. En las siguientes tesis se contienen algunos principios que interesan por su vinculación con el tema y que se comentan en lo medular sin transcripción:

#### Tesis 1

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

De esta tesis entresacamos los siguientes criterios rectores: a) Los estímulos fiscales se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social; b) El Estado rector del desarrollo nacional, impulsa, orienta, encausa, alienta o desalienta algunas actividades; c) La finalidad perseguida no debe ser arbitraria ni caprichosa; d) Respeto a los principios de justicia fiscal, cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución; e) El estímulo puede revestir la forma de deducción.<sup>57</sup>

#### Tesis 2

DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER QUE EN LAS PROPIAS DISPOSICIONES EN LAS QUE SE ESTABLEZCAN ESTÍMULOS FISCALES O EN SUS REGLAS DE APLICACIÓN SE SEÑALARÁ SU FORMA Y LUGAR DE PAGO, RESPETA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Se requiere que una ley establezca las cargas fiscales. Las disposiciones que concedan estímulos fiscales respetan el principio de legalidad tributaria, cuando la regulación de alguna materia queda acotada en forma exclusiva en una ley formal y se conozca el alcance de las obligaciones de manera que no quede margen a la arbitrariedad de la autoridad. Así, en materia tributaria, la reserva de

---

<sup>57</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 2ª Sala. Jurisprudencia. Tomo XXXI. Marzo 2010. Tesis 2ª/J. 26/2010. P. 1032. Registro 165028.

ley es de carácter relativo y es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan desarrollarse en otros ordenamientos de menor jerarquía.<sup>58</sup>

Del texto de la tesis en análisis, resalta el respeto al principio de legalidad en las contribuciones, que debe ser congruente con la autorización legal al Ejecutivo Federal para emitir disposiciones administrativas generales en casos específicos ajustadas a los términos prescritos en ley.

### Tesis 3

#### CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS

Los créditos fiscales son materia distinta a los estímulos fiscales. Los primeros están previstos en el Código Fiscal de la Federación y son una obligación que las autoridades imponen al particular por alguna contribución, en cambio, los segundos son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, y tienen como finalidad dar al particular un beneficio.<sup>59</sup>

Esta tesis aislada establece una diferencia también esencial entre estímulo fiscal en el sentido de apoyo estatal por conducto de la hacienda pública, y una institución contributiva que es también fiscal, pero en otro sentido.

#### **3.2.7 Características y elementos del estímulo fiscal**

El ejercicio que se viene practicando tiene como finalidad asomarnos a instituciones diferentes entre sí, con sus características particulares, pero que concurren en el ámbito de la política fiscal, financiera, económica y jurídica en

---

<sup>58</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 2ª Sala. Jurisprudencia. Tomo XXXI. Enero 2010. Tesis 2ªJ/ 247/2009. P. 272. Registro 165577.

<sup>59</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunal Colegiado de Circuito. Tesis aislada. Tomo V. Abril 1997. I.4oA 199 A. P. 228. Registro 199036.

forma tan dinámica que en ocasiones se confunden. No obstante, esa concurrencia y el uso cotidiano en la materia, se percibe la necesidad de poner en claro las características particulares de cada institución para utilizarlas de manera correcta para beneficio del sistema jurídico.

Como se anotó, los conceptos estímulo fiscal, beneficio fiscal, subsidio, subvención, exención, condonación, acreditamiento, concurren en la legislación, los decretos y la interpretación jurisdiccional. Intentar una hipótesis que explique la naturaleza básica del estímulo fiscal es un objetivo que rebasa la dimensión de este documento, pero sí es posible dejar asentadas diversas inquietudes que puedan servir de base a próximas reflexiones.

Partiendo de los dos preceptos constitucionales, los artículos 25 y 28, encontramos dos vertientes que convergen: en el primero se reconoce al Estado la rectoría del desarrollo nacional mediante el fomento del crecimiento económico y la justa distribución del ingreso; el segundo contiene varios principios de política económica, entre otros, el que autoriza otorgar subsidios a las actividades prioritarias.

En la lógica de estos dos preceptos constitucionales ubicamos a los estímulos fiscales como instrumento de fomento de la actividad económica. La denominación estímulos fiscales no se contiene en la Constitución, la podemos observar en las Leyes de Ingresos, en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el Código Fiscal de la Federación.

El estímulo fiscal se asocia con actividades de fomento como es el caso de entrega de subsidios o subvenciones para apoyo de productores. No obstante, la confusión que puede generar la palabra "fiscal", el estímulo fiscal otorgado para fomentar el desarrollo, no necesariamente se vincula con lo contributivo. En este caso, no se está en presencia de actividades de recaudación de ingresos fiscales, pero sí de un acto de entrega de recursos presupuestales.

Si el estímulo efectivamente fuera fiscal, debiera quedar sujeto a disposiciones fiscales, principio de legalidad tributaria y Código Fiscal de la Federación; existen

criterios jurisprudenciales que señalan que estímulo fiscal está sujeto al decreto que lo crea,<sup>60</sup> y se agregaría que también está sujeto a los Artículos 25 y 28 constitucionales. Otro criterio menciona que los estímulos fiscales no están sujetos a la normatividad tributaria.<sup>61</sup>

Por eso, hipotéticamente pensamos que el estímulo fiscal se denomina así porque es el fisco en una concepción histórica de “tesoro del emperador”,<sup>62</sup> actualmente equivalente a recursos de la hacienda pública, el que vía presupuestaria otorga recursos fiscales para impulsar un área económica cumpliendo con los lineamientos constitucionales. Es decir, el estímulo no es un instrumento de recaudación, es un instrumento de entrega presupuestal para el fomento, por eso paradójicamente es confuso el emplear el término estímulo fiscal en disposiciones estrictamente fiscales.

Como podemos apreciar, la acción de fomento e impulso a la actividad económica, en principio, se logra inyectando recursos, dice la Constitución, subsidiando, siendo esta figura esencialmente presupuestaria no fiscal. En efecto, subsidio es un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante períodos determinados.<sup>63</sup>

Sin embargo, la revisión de las leyes y preceptos, así como de los decretos y las interpretaciones jurisdiccionales que en apartados anteriores se comentaron, demuestra confusión. Vale destacar que vía estímulo fiscal en ley y decreto se otorgan realmente beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales constituyen otra figura dentro de la que se pueden enmarcar diversos mecanismos para aminorar, simplificar, facilitar, posponer, acreditar, condonar, eximir, obligaciones fiscales. La Ley de Ingresos de la

---

<sup>60</sup> *Ibidem* 4, p. 23.

<sup>61</sup> *Semanario...op cit.* 2ª Sala. Tesis aislada. Tomo XXIX. Abril 2009. Tesis 2ª XXXVII/2009. Registro 167356, p. 23.

<sup>62</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, México, Limusa, 2009, p. 22

<sup>63</sup> “Enciclopedia Jurídica Mexicana”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 575

Federación refiere los beneficios fiscales, y a través de diversos preceptos de otras leyes y decretos se relacionan estos beneficios fiscales.

Finalmente, podemos señalar que es escasa la referencia constitucional respecto a los estímulos fiscales; también es escasa la doctrina jurídica en la materia. En la legislación ordinaria fiscal, en disposiciones administrativas, en la interpretación jurisdiccional y en la doctrina, se aprecia confusión terminológica en relación con los estímulos fiscales. La figura jurídica de estímulo fiscal no corresponde al derecho estrictamente fiscal, puesto que no está referida a la recaudación de contribuciones, más bien es un instrumento de apoyo presupuestal orientado al fomento económico mediante entrega de subsidios.

La utilización del concepto de estímulo fiscal, en la legislación estrictamente contributiva, genera confusión con el concepto de beneficio fiscal, ocasionando distorsión en las instituciones, la cual es necesaria corregir.

En éste mismo orden de ideas profundizaremos en el estímulo fiscal en materia del impuesto especial sobre producción y servicios proporcionado en zona fronteriza desde el pasado 27 de diciembre del 2016.

### **3.3 Estímulo Fiscal en zona fronteriza**

A finales del 2015 las condiciones del mercado petrolero cambiaron sustancialmente, lo que hizo necesario que el Ejecutivo Federal a Cargo en ese entonces del Presidente Enrique Peña Nieto emitiera un decreto donde se establecen estímulos fiscales en materia de impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a las gasolineras y los combustibles no fósiles destinado principalmente a las gasolineras de la zona fronteriza, sin embargo en su artículo primero hace mención de los contribuyentes que importen y enajenen gasolinas, diésel y combustible no fósiles del artículo 2º, fracción I, inciso D), numerales 1 y 2 de la Ley del Impuesto Especial, haciendo mención de tres combustibles, la

gasolina menor a 92 octanos llamada magna, gasolina mayor o igual a 92 octanos llamada premium y el diésel.

Posteriormente nos menciona en su artículo segundo que también se otorga el estímulo fiscal a las personas que cuenten con permisos expedidos por la Comisión Reguladora de Energía para el expendio al público de petrolíferos en estaciones de servicio que se encuentren ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional con los Estados Unidos de América, consistente en una cantidad por litro de gasolina enajenada aplicable en cada una de las zonas geográficas mencionadas, esto con la finalidad de hacer frente al diferencial de precios de las gasolinas entre las localidades colindantes de México y los Estados Unidos de América.

En este sentido, se ha considerado este decreto aplicable únicamente a la zona fronteriza sin tomar en cuenta el artículo primero no precisa condiciones respecto a las demás gasolineras del país por lo que tomando en cuenta esta interpretación, las gasolineras del resto del país son sujetas a este estímulo por situarse en el artículo primero de este decreto que, actualmente sigue vigente debido a que el estímulo se ha seguido otorgando año con año.

Derivado de lo anterior podemos decir que las gasolineras del país en su totalidad pueden aplicar el estímulo a que se refiere el citado Decreto a fin de ser competitivas en el mercado no solo nacional sino internacional, beneficiar de manera inmediata al usuario final y éstas tomar el beneficio proporcionado para impulsar su economía en el mercado petrolífero.

# CAPÍTULO IV

## PROPUESTA

Una vez desarrollados todos los elementos necesarios para sustentar la investigación científica vamos a dar pie a la propuesta para aplicar el beneficio de nuestro tema de investigación encaminado a “El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país”.

### **4.1 Estímulo fiscal, un “respiro” que podría aliviar a las empresas y empresarios del ramo gasolinero**

El estímulo fiscal ayuda al sector empresarial a tener la liquidez que necesita para continuar con sus operaciones y sobrellevar las diversas crisis a las que hacen frente a través del tiempo.

Activar este tipo de acciones no implica una carga económica para las autoridades ya que son facilidades administrativas que pueden implementarse de manera inmediata y que tienen el potencial para aliviar, de manera importante, el estrés financiero por el que actualmente están atravesando la mayoría de las empresas y empresarios de este ramo.

En las últimas semanas, diversos organismos internacionales económicos, como el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal), han manifestado la importancia que tienen los estímulos fiscales ante la actual contingencia sanitaria y no solamente en esta eventualidad

sino en diversas circunstancias adversas por las que ha pasado la economía mundial.

Aunado a todo esto, en la actual anualidad los empresarios del ramo gasolinero se encuentran en contra de que el Estado -a través de Petróleos Mexicanos (PEMEX), empresa que compite en el mercado- tome el control de las instalaciones cuyos permisos para operar sean suspendidos. En un posicionamiento sobre la iniciativa de reforma a la Ley de Hidrocarburos, la Organización de Expendedores de Petróleo (ONEXPO) manifiesta que, dicha iniciativa genera incertidumbre y mayores riesgos a las inversiones realizadas por las empresas y ahonda los cuestionamientos sobre el compromiso gubernamental con el Estado de Derecho. En su opinión, para combatir el llamado “huachicol fiscal”, solo se requiere la aplicación efectiva por parte del Estado de las sanciones establecidas en las leyes vigentes, sin embargo, critica que la iniciativa pretenda declarar la suspensión de las actividades de las empresas para que PEMEX, cuya posición de mercado es preponderante tome el control de las instalaciones cuyos permisos para operar sean suspendidos y más preocupante aunque esto se pueda realizar sin un procedimiento que respete el derecho de audiencia y las normas que salvaguardan el cuidado de la operación y el mantenimiento de las instalaciones afectadas, que constituyen un patrimonio que conlleva importantes inversiones y que genera empleos para muchas familias mexicanas.

“La propuesta de iniciativa inhibe abiertamente la competencia y atenta de este modo contra la certeza jurídica, al incorporar requisitos poco claros y de alta subjetividad para la aplicación de la suspensión y revocación de permisos, otorgando una amplia discrecionalidad a la Secretaría de Energía (SENER) y a la Comisión Reguladora de Energía (CRE) en la comprensión y ejecución de los mecanismos de revocación y caducidad”.

Esto mismo cambia drásticamente el marco jurídico, el foco de las inversiones y en general interviene coactivamente en el mercado de hidrocarburos de manera arbitraria a favor de PEMEX impulsando la formación de un mercado monopólico.

Curiosamente cosa contraria a las consideraciones publicadas originalmente en el Decreto por el que se establecen estímulos fiscales en materia de impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, dado que hace mención de la participación de nuevos integrantes y precios de combustibles que se determinan bajo condiciones de un mercado flexibilizado.

Que el estímulo fiscal se otorga a personas que cuenten con permisos expedidos por la Comisión Reguladora de Energía para el expendio al público petrolíferos en estaciones de servicio ubicadas en zona fronteriza; con la actual problemática no solamente afectan a zonas fronterizas respecto de la comercialización del combustible en competencia con las gasolineras de los Estados Unidos de América sino que cortan el estímulo fiscal al cual tienen derecho desde años anteriores monopolizando la comercialización del combustible como condición para adquirir nuevamente sus derechos.

El objetivo de esta investigación es incentivar, así como promover el uso y aprovechamiento de los estímulos fiscales relacionados con el consumo de diésel, concientizando a los contribuyentes de la existencia de estas herramientas legales, en lugar de que se opte por otro tipo de estrategias que encuadren en conductas tendientes a la evasión y defraudación fiscal.

El apartado A del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal de 2020 otorga diversos estímulos fiscales a determinados contribuyentes. Para efectos de la presente investigación, la materia de estudio se centrará en aquellos cuyos beneficiarios son los contribuyentes que adquieran diésel.

El primero de ellos se encuentra en la fracción I del Apartado A del citado artículo 16 de la LIF 2021, que se otorga a las personas que realicen actividades empresariales y que importen o adquieran diésel para su consumo final, con la condición de que se utilice sólo como combustible en maquinaria en general, a excepción de los vehículos; de igual manera, aplica a vehículos marinos, siempre

que cumplan con los requisitos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El segundo está en la fracción IV del mismo apartado A, mediante el cual se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que importen o adquieran diésel para su consumo final y para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico.

El estímulo consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible, en términos del artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del IEPS, así como el acreditamiento del gravamen a que se refiere el numeral citado, que hayan pagado en su importación.

Para estos efectos, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del IEPS que corresponda de acuerdo con el artículo de dicha ley (con los ajustes que apliquen en su caso) vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diésel, por el número de litros de combustible importados o adquiridos.

El acreditamiento podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta (ISR) causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, según el ejercicio en que se importe o adquiera el diésel; en caso de no hacerlo, se perderá el derecho a realizarlo con posterioridad.

Del artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del IEPS se advierte con toda nitidez que las cantidades señaladas, es decir, la cuota por unidad de medida se actualizará cada año. Para el ejercicio 2021, la cuota aplicable al diésel es de 5.44 pesos por litro, conforme al Acuerdo 136/2020, “por el que se actualizan las cuotas que se especifican en materia del impuesto especial sobre producción y servicios” (en lo sucesivo acuerdo anual) publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 24 de diciembre de 2020, en el que se estipulan las cuotas aplicables a los combustibles automotrices a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso D) de la Ley del IEPS, vigentes a partir del 1.º de enero de 2021.

Por otro lado, el 27 de diciembre de 2016 fue publicado en el DOF el “Decreto por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican”, vigente desde el 1.º de enero de 2017, y en cuyo artículo primero se visualiza como propósito otorgar un estímulo fiscal a contribuyentes que importen y **enajenen** gasolinas, diésel y combustibles no fósiles, a los que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso D), numerales 1 y 2 de la Ley del IEPS.

"Hay dos interpretaciones respecto de cuáles son los ajustes correspondientes: los derivados del acuerdo semanal o anual".

Dicha mecánica para obtener la cuota disminuida de diésel se ha repetido desde la citada fecha; no obstante, es importante hacer mención que a partir del 2 de marzo de 2017, fecha de publicación del “Decreto por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016”, el monto del estímulo fiscal se ha dado a conocer por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) mediante acuerdo, es decir, ya no a través de decreto, que de igual forma se publica en el DOF.

Por ende, con una periodicidad por lo general semanal, se publica en el DOF el “Acuerdo por el que se dan a conocer los porcentajes y los montos del estímulo fiscal, así como las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica”, en lo sucesivo el acuerdo semanal.

El monto de los estímulos fiscales otorgados a los contribuyentes que consuman diésel, y que por ende se podrán acreditar, será el que resulte de multiplicar la cuota del IEPS que corresponda, conforme al artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del IEPS, con los ajustes que en su caso correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diésel, por el número de litros importados o adquiridos. El propósito de incluir de nuevo la mecánica de la determinación es destacar el uso del enunciado “con los ajustes que en su caso correspondan”.

Para determinar cuál es el ajuste correspondiente al que se refiere el estímulo fiscal, tanto la fracción I como la IV, ambas del apartado A del artículo 16 de la LIF 2021, describen que aplica en caso del diésel para maquinaria y vehículos marinos (fracción I), así como para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte privado (fracción IV).

Las fracciones contienen una redacción similar, cuyos cambios, además de mínimos, no trascienden en su esencia, por lo que se puede apreciar que los estímulos fiscales consisten en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por su enajenación en términos del artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del IEPS, con los ajustes que en su caso correspondan.

En este tenor, acorde con el principio de certidumbre, es en la ley donde se deben precisar los elementos esenciales de las contribuciones, así como el momento en que se causan. Dentro de nuestro sistema jurídico, el principio de legalidad se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional, como bien apunta Adolfo Arrijo Vizcaíno (Derecho fiscal, 1997): “La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria [...] En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada piedra angular de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino *nullum tributum sine lege* (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen)”.

En lo que corresponde a la materia tributaria, los principios de legalidad y seguridad jurídica son llevados al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), ya que se advierte que en dicho dispositivo se expresa que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales. Al respecto, la doctora Gabriela Ríos Granados concluye que “la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el supuesto establecido en la ley” (Derecho tributario, 2014).

Esta situación del nacimiento de la obligación tributaria se ve representada en el impuesto causado, el cual es diferente del determinado, ya que el primero es el resultado de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable, y al ser dichos conceptos elementos esenciales de las contribuciones, deben estar establecidos en ley.

Por último, con el objetivo de confirmar lo expuesto, es preciso remitir a la resolución de la 1.<sup>a</sup> Sala de la Suprema Corte, a través de la tesis de rubro: “Renta. Distinción entre impuesto causado o del ejercicio e impuesto a cargo, como elemento trascendente en la interpretación de la ley del impuesto relativo,

para determinar la obligación tributaria correspondiente”<sup>64</sup>, en la cual disponen los siguientes pronunciamientos:

1 Debe distinguirse entre el impuesto causado, que en la doctrina se ha identificado como “cuota íntegra”, esto es, el monto resultante de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable.

2 Debe tomarse en cuenta la cuota íntegra o impuesto causado para determinar la obligación tributaria. No es en todos los casos la cantidad que debe enterarse al ente público, pues la normativa aplicable puede prever aumentos o disminuciones en atención a distintas finalidades.

3 Puede darse el caso de que se determinen actualizaciones y accesorios que incrementen la cantidad que originalmente corresponde cubrir, supuesto al que la doctrina se refiere como “deuda tributaria”.

En virtud de lo anterior, al disponer la LIF 2021 que el estímulo fiscal consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel hayan causado en términos de la Ley del IEPS, debe considerarse la cuota de 5.6212, toda vez que el impuesto causado es el resultado de aplicar la tasa o tarifa a la base gravable, conforme lo dispone la ley; por consiguiente, es claro que el ajuste que corresponda se refiere a la actualización que debe hacerse a la cuota del IEPS de manera anual, conforme lo estipula el propio artículo 2 de la ley de dicho impuesto. Interpretarlo de manera opuesta contravendría los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, toda vez que el IEPS causado es la aplicación de la tasa o tarifa a la base gravable conforme a lo que disponga la propia ley, y no cualquier otra disposición, como pudiera ser un acuerdo o decreto.

Según la doctrina y a los pronunciamientos de los tribunales, el impuesto causado es el resultado de aplicar a la base gravable, la tasa o tarifa y, de igual forma, el

---

<sup>64</sup>Tesis Aislada num. 1a. CXIII/2010 de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Noviembre de 2010; Pág. 56.

artículo 6 del CFF que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales, lo que se traduce en los principios constitucionales de legalidad y certeza jurídica.

Por consiguiente, toda vez que la ley de ingresos señala que el estímulo fiscal consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel hayan causado en términos de la Ley del IEPS, debe considerarse la cuota actualizada de 5.6212 pesos por litro, como el ajuste correspondiente. Cualquier interpretación diferente iría en contra de los principios referidos de legalidad y certeza jurídica.

Hoy, en nuestro país, los estímulos fiscales son necesarios para coadyuvar en el mantenimiento de la planta productiva del país y el empleo; sin embargo, si no es posible otorgarlos o no se tienen contemplados, podrían brindarse ciertas facilidades para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que no tienen mayor costo para las autoridades y que pueden abonar a disminuir el riesgo de incumplimiento por parte de los contribuyentes.

## **4.2 Estímulo fiscal, a mayor estímulo, menor precio**

El propósito que las autoridades tienen al incrementar el estímulo es que el comercializador tenga un mayor parámetro para ofrecer un precio mucho más competitivo, que beneficie también al consumidor, es decir, disminuir los precios.

La Reforma Energética ha sido un mecanismo exhaustivo que comprende múltiples aspectos, entre los que se encuentra la materia de seguridad industrial, protección al medio ambiente, exploración y extracción de hidrocarburos, generación, transmisión y distribución de electricidad, entre otros.

En materia fiscal resulta indispensable identificar como fue adaptada al marco vigente en materia de comercialización de hidrocarburos.

La exposición de motivos en los años 80 del IEPS establece que este impuesto persigue gravar la primera enajenación o importación, es decir, la primera etapa de comercialización; en otras palabras, que una vez importados los bienes (o enajenados por primera vez por parte del productor o fabricante), ya no habrá un gravamen adicional.

Por su parte, los estímulos fiscales son, básicamente, aquellas facilidades otorgadas por las autoridades fiscales que tienen una naturaleza de política fiscal, por tanto, las políticas fiscales pueden convertirlas en motores de crecimiento de la economía nacional, generando múltiples beneficios, tales como el incentivar la diversidad de una economía y su innovación; fomentar la acumulación y distribución de la riqueza; así como generar inversión y empleo.

En materia de combustibles, los estímulos fiscales del IEPS a la importación y venta de combustibles representan, de manera indirecta, principalmente, para el consumidor final —es decir, quienes consumen y realizan operaciones de transporte, e incluso manufactura—, la posibilidad de acceder a un incentivo que le permita disminuir parcialmente el monto del pago que hace de IEPS. Dicho lo anterior, no debe olvidarse que el impuesto se causa por el importador, fabricante o productor, mismo que tendría la capacidad (en un mercado de precio abierto) de repercutir o no, este beneficio al cliente final.

A mayor estímulo, mayor es el subsidio que brindan las autoridades fiscales y, así, mayor es la libertad que tiene el vendedor de combustible para poder definir el precio que mejor considere, siempre bajo la supervisión de la Comisión Reguladora de Energía (CRE).

El propósito que las autoridades tienen al incrementar el estímulo es que el comercializador tenga un mayor parámetro para ofrecer un precio mucho más competitivo, que beneficie también al consumidor, es decir, disminuir los precios.

Lo anterior representa una buena noticia para el consumidor, además de una decisión que muestra continuidad, entendimiento y consentimiento de la metodología utilizada para definir los precios del combustible, sin embargo, habrá

que estar atentos al impacto que esta medida tendrá en la recaudación fiscal, la cual sin duda se verá afectada.

En la actualidad, los proveedores o comercializadores de gasolina tienen la libertad para definir los precios que más les convengan, siempre y cuando sigan algunos parámetros oficiales, previamente establecidos.

Para entender las razones de esta situación, es necesario remontarnos años atrás, cuando Petróleos Mexicanos (Pemex) era el único proveedor de combustibles en México y cuando, en 2013, inicia un proceso que permitió la entrada de inversión privada no solo a las actividades de exploración y extracción petrolera, sino también a la venta minorista de combustible –la Reforma Energética.

Pero no fue sino hasta 2017 cuando el gobierno realmente puso en marcha la liberalización del combustible, no solo permitiendo la importación del mismo, sino también el expendio al menudeo, es decir, la venta a los consumidores, liberalizando el precio del combustible.

Antes de ello, la gasolina y el diésel tenían un precio único en todo país, sin importar los costos de logística, almacenamiento y transporte; se trataba, pues, de un precio que estaba controlado por el gobierno, a través del monopolio de la cadena de suministro, Pemex.

Sin embargo, con la apertura del servicio de comercialización a la participación privada lo que se permitió también fue la entrada de más marcas al mercado de combustible.

Por esta razón, el gobierno decide impulsar un mecanismo de liberalización de precio paulatino, mediante una metodología, la cual, básicamente, concibe que el precio será el equivalente a la cotización del precio internacional del combustible, costo de logística, almacenamiento y transporte, el margen mínimo de ganancia que debería tener el comercializador y el riesgo empresarial.

En ese sentido, y ante los ajustes que han registrado los precios a nivel global, no debe sorprendernos que el porcentaje del estímulo al IEPS que hace el gobierno registre variaciones.

Si bien el estímulo y subsidio que impulsan las autoridades fiscales se ha convertido una acción común en los últimos tiempos, la realidad es que el gobierno tiene las facultades para eliminar este subsidio.

Ante este escenario lo primero que pasaría es que los precios de los combustibles en el país se incrementarían, casi de manera automática. Esta situación provocaría que miles de consumidores optaran por cargar combustible en la frontera sur de los Estados Unidos, en donde el precio es menor, afectando así a la industria energética nacional.

Mantener el subsidio permite, entonces, equilibrar el mercado e incentivar la comercialización del combustible en territorio nacional, evitando así la fuga de consumidores.

Si bien actualmente se cuenta con una metodología establecida para definir el precio de los combustibles en el país, los costos reales de operación en materia de comercialización son, en gran medida, el factor de mayor peso en esta ecuación.

Por ahora, el principal proveedor de combustible de la mayoría de las estaciones de servicio sigue siendo Pemex, por lo que el costo de suministro no tiene variaciones significativas, sin embargo, los costos de transporte, almacenamiento y distribución del combustible son los que sí registran cambios y los que, en consecuencia, puede impactar los precios finales al consumidor. Tomando esto en consideración, podemos concluir que, en realidad, los precios actuales de combustible en México reflejan la falta de inversión en infraestructura para poder generar mejores precios.

### 4.3 Posicionamiento gasolinero en México

La evolución que se ha tenido de 2015 a la fecha da pie a afirmar que el mercado gasolinero en México ya entró en una segunda fase de desarrollo, caracterizada por la consolidación, de la que surgirán las cadenas ganadoras a nivel nacional o regional, que se enfoquen en nichos redituables o que establezcan modelos de negocio creativos y flexibles.

Los retos son complejos, y van desde los costos, la competencia, el posicionamiento, los servicios a ofrecer, la certidumbre de abasto y las políticas gubernamentales, hasta la inteligencia en las asociaciones, las inversiones en infraestructura y equipos para el suministro, la calidad del producto, el manejo de la volatilidad de precios, y la gradual transición energética hacia un menor consumo de petrolíferos.

Dada la fase actual de desarrollo del mercado gasolinero en México, hoy es el momento oportuno para revitalizar la estrategia y para introducir medidas de eficiencia operativa.

Consideremos algunos factores en México:

- Cuenta con un parque de más de 34 millones de vehículos, la mayor base es gasolina.
- Existen 13,282 estaciones de servicio
- El promedio nacional de consumo de gasolina se estima en 124 millones de litros al día.
- El promedio aritmético de atención por estación es de 2,600 vehículos con un volumen de ventas aproximado de 10,000 litros por día
- El margen por litro de aproximadamente 3 pesos.
- Alto potencial considerando que existe una baja densidad de gasolineras por km<sup>2</sup>.
- Existe una población promedio de más de 300 mil habitantes por gasolinera.

- De los 2,474 municipios y alcaldías, el 56% cuenta con gasolineras, de ellas, el 34% dispone de tres o menos estaciones de servicio.

Las dificultades para mantener la operación competitiva de las refinerías en México se han traducido en una creciente importación de gasolinas y diésel.

En 2019, la demanda nacional de la gasolina y Diesel se cubrió en un 78% con importaciones (911 mil barriles diarios). Estas importaciones fueron cubiertas por Petróleos Mexicanos (Pemex) en un 86%, y el resto con privados.

En diciembre de 2019, Pemex importó el 79.8 % del volumen total, en su mayor parte de Estados Unidos (EU), seguido de los Países Bajos, China y Corea del Sur. Las empresas privadas importaron 3,651 mil barriles, es decir, el 20.2 % del total.

La política energética de la actual Administración está enfocada a devolver a Pemex su fortaleza económica y a recuperar los mercados nacionales. El gobierno apuesta por la autosuficiencia en refinados, buscando restituir la capacidad operativa de las seis refinerías de Pemex y construir una nueva.

Si bien esta política no implica un alto a la inversión privada, sí indica una reorientación respecto al modelo desregulado planteado por la Administración anterior. Por ejemplo, ante la crisis del coronavirus, la autoridad política también ha manifestado que el precio al público por litro de gasolina debe encontrarse por debajo de un techo definido por el gobierno.

Los cambios a las regulaciones que nivelaban el poder de mercado de Pemex frente a los privados, aunado al bajo ritmo de actividad de la Comisión Reguladora de Energía (CRE), implican ajustes en el entorno de mercado que los inversionistas deben de evaluar.

Dentro de un contexto fiscal, durante 2019 los ingresos del gobierno federal por concepto de IEPS a combustibles fueron de MX\$ 297.5 mil millones, un 53 % más en términos reales a lo recaudado en el 2018.

En 2019, por cada litro de gasolina regular, los consumidores pagaron en promedio \$ 4.02 por IEPS federal, un 41 % más que los \$ 2.84 que se aplicaban en 2018. En la gasolina tipo Premium los impuestos totales por litro de gasolina regular se incrementaron de \$ 6.40 a \$ 7.30, un aumento de 14 %.

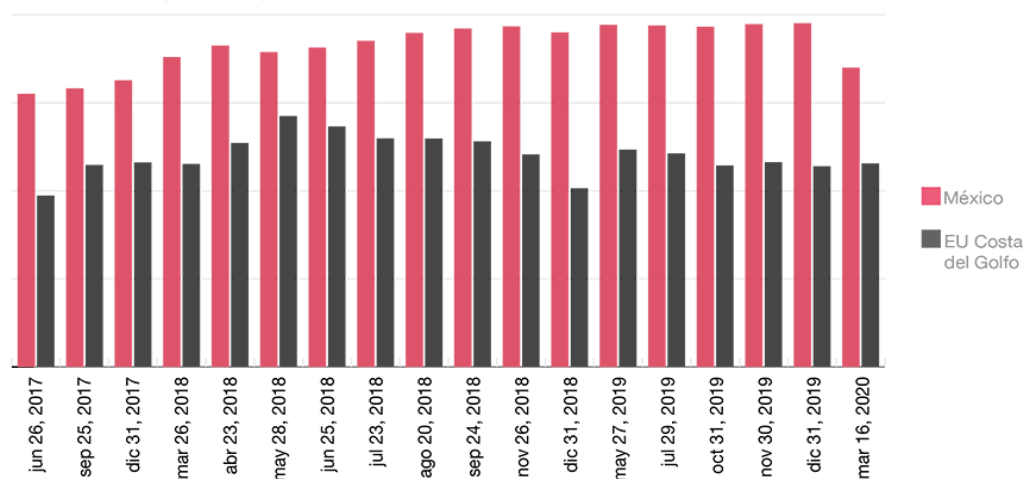
Durante la semana del 23 al 27 de marzo de 2020, la suma de los impuestos ha sido más elevada que el precio de la gasolina regular. El IEPS a la gasolina ha rebasado al precio por cada litro en el Golfo de México.

En México, el precio spot de la gasolina de importación bajó hasta MX\$ 2.44 / litro en los puertos de Dos Bocas, Pajaritos, Madero, Veracruz y Tuxpan. Por su parte, el IEPS (gravámenes a niveles federal, estatal y por emisiones de CO<sub>2</sub>) llegó a MX\$ 5.44 / litro.

Cada semana el SAT publica los estímulos aplicables a las cuotas del IEPS para gasolinas y diésel.

A continuación, se muestra la evolución comparativa entre el precio promedio por litro de gasolina entre México y Estados Unidos (a valor de Costa del Golfo). El diferencial muestra que las estrategias basadas en la integración de la importación, transporte, distribución y expendio de la gasolina puede aportar ventajas en cuanto a costos.

*Ilustración 7 Pesos por litro de gasolina regular en EU Costa del Golfo y México*



Mientras que en Estados Unidos el precio por litro de gasolina en 2019 se conformaba de 54% precio del crudo, 18% impuestos federales, 13% costos de refinación y ganancias, y 15% gastos de distribución y mercadeo, de acuerdo con datos de la Administración de Información Energética de Estados Unidos (EIA, por sus siglas en inglés)<sup>65</sup>; en México, con base en información del precio promedio de 2018, la composición era 51.8% precio del crudo, 13.6% logística, 19.9% impuestos federales (IEPS), 9.7% comercialización y mercadeo y 5% margen de ganancia.<sup>66</sup>

Esta comparativa, ejecutada a mayor detalle, permite afinar diversos aspectos de la estrategia de negocio, por ejemplo, el análisis de rentabilidad y potenciales márgenes de ciertos costos y gastos que impactan en el precio final.

Sin embargo, nuestro país ofrece una ventana de tiempo ante este panorama de cambio global. Aún deben evolucionar las condiciones del mercado antes de experimentar una verdadera competencia entre las marcas que pueda continuar bajando los precios de la gasolina, o para que la electricidad pueda sustituir a los petrolíferos.

Basados en las recientes declaraciones de expendedores privados, asociaciones, Pemex y la propia CRE, se contabilizan actualmente 12,792 estaciones de servicio, de las cuales, 8,881 son formalmente marca Pemex y 3,774 son marca distinta a Pemex.<sup>67</sup>

Las 137 gasolineras restantes aún están en etapa de selección entre las diferentes opciones de marca. Los cambios han sido constantes.

---

<sup>65</sup> Consultado en abril 2020

<https://www.eia.gov/energyexplained/gasoline/factors-affecting-gasoline-prices.php>

<sup>66</sup> Transición hacia Mercados Competidos de Energía: Gasolinas y Diésel, Enero 2019, consultado en <https://www.cofece.mx/wp-content/uploads/2019/01/CPC-GasolinasyDiesel-30012019.pdf>

<sup>67</sup> <https://www.gob.mx/cre/articulos/permisos-otorgados-en-materia-de-petroliferos-58616>

La redefinición de marca, las adjudicaciones de gasolineras existentes y la implementación del modelo de negocio de cada GIE han dominado la primera etapa de la estructuración de la competencia en este mercado.

De acuerdo con cifras de Pemex, en 2019 se consumieron 124 millones de litros de gasolina con un margen promedio de ganancia de MX\$ 3 por litro. Algunas empresas han buscado nichos de clientes dispuestos a pagar un precio mayor al de Pemex, por lo que su margen llega a ser superior. Pemex ha revisado su estrategia para mantener la marca en las estaciones existentes, aunque algunas de ellas emigran y luego regresan.

A la fecha, además de Pemex, existen otras 16 marcas con más de 100 estaciones de servicio que destacan por su rápida penetración en el mercado. Otras 59 marcas se mantienen en la contienda. De éstas últimas, 40 marcas dicen agrupar 20 o menos estaciones de servicio. Gradualmente la expansión de estaciones de servicio se irá enfocando en instalaciones nuevas, terrenos seleccionados por su ubicación, en estados con buen potencial de expansión, o en otros con baja densidad de gasolineras por vehículo y por km<sup>2</sup>, además de los 170 municipios sin estaciones de servicio que muestran potencial de demanda.

Al inicio de 2020 el sector gasolinero estimaba que las estaciones de servicio en México crecerían a un ritmo de 4% anual, invirtiendo este año MX\$ 15 mil millones. Se estima que una estación de servicio tiene un costo de entre MX\$ 40 y 50 millones, de los que MX\$ 9 millones se destinan a gastos relacionados con la regulación.

Las hipótesis para las proyecciones de demanda de gasolinas han cambiado en 2020 a partir de la recesión global, la caída del PIB en México, las bajas en la inversión y en el consumo, así como en los cambios en la conducta de los consumidores.

En general, la demanda respecto al precio de la gasolina es poco “elástica”, es decir, tiene un bajo efecto. Sin embargo, a pesar de la baja en el precio de los combustibles causado por el aislamiento sanitario, el consumo ha tenido una fuerte caída. La reciente disminución del precio del petróleo y su repercusión en el precio de la gasolina refleja un cambio drástico en el comportamiento de la oferta, dispuesta a sacrificar volúmenes y utilidades ante el riesgo de acumular producto almacenado. Se estima que, la recuperación del precio al consumidor será lenta, aún al concluir la fase crítica de medidas sanitarias ante el Covid-19, en tanto que la economía se reanima y la demanda vuelve a su nivel. Se espera que, hacia el otoño de 2020 habrán concluido las medidas sanitarias de reclusión y que la asistencia del público a las estaciones de servicio retorne a su ritmo de operación. Mientras eso sucede, se hará uso de los inventarios.

Hacia el segundo trimestre de 2021, en México el consumo de gasolina y la expansión de las redes de estaciones de servicio podrían volver a su ruta de crecimiento. En México sigue habiendo bajos niveles de saturación vehicular en las pequeñas y medianas ciudades. A pesar de ello, el estudio de dichas localidades será indispensable para seleccionar las zonas de crecimiento. Los referentes de otros países no pueden trasladarse mecánicamente a México. En EE.UU. hay 121 mil estaciones de servicio que sirven a 284 millones de automóviles. Sin embargo, en Europa se manifiesta una transición en los patrones de consumo, por ejemplo:

- En 2016, en Europa había aproximadamente 116,000 estaciones de servicio; a finales de 2017, su número había caído a 77,000.
- En Gran Bretaña, el número de estaciones de servicio disminuyó 80% desde 1970, a pesar del aumento en 95% del uso de gasolina y diésel.

De manera global, la evolución de la industria del transporte privado está forzando la redefinición de las estaciones de servicio. En 2018, la flota mundial de automóviles eléctricos superó los 5 millones, 2 millones más que en 2017. También cabe mencionar que en las ciudades el automóvil promedio está inactivo durante el 95% a 99% del día. Mejoras en la tecnología de transporte compartido

podrían reducir la cantidad de viajes en automóvil en un 40%, y así disminuir la congestión, las emisiones y ahorrar tiempo y dinero a las personas.

La inducción de la movilidad compartida en las ciudades podría traducirse en que hasta cuatro de cada cinco vehículos privados sean retirados de las calles. Los espacios que hoy están ocupados por estacionamientos, en el futuro estarían disponibles para otro tipo de usos. El aumento de los autos eléctricos, recargados en las casas, podría conllevar la disminución de las gasolineras en las partes céntricas de las ciudades.

Empresas globales como Shell y BP han notado estas tendencias y ahora también instalan puntos de carga para vehículos eléctricos, para lo cual están comprando empresas especializadas en ese ramo. Las gasolineras podrían seguirse utilizando para satisfacer las necesidades que vayan surgiendo en el transporte y en la experiencia del usuario. Sin embargo, habrá cambios en la percepción del consumidor que requerirán un mayor uso de tecnologías digitales y cambios en los diseños de las estaciones de servicio.

México ofrece una ventana de tiempo ante este panorama de cambio global. Aún deben evolucionar las condiciones del mercado antes de experimentar una verdadera competencia entre las marcas que pueda continuar bajando los precios de la gasolina, o para que la electricidad pueda sustituir a los petrolíferos.

El concepto de franquicias, asociaciones, compras, contratos, rentas de terrenos, grupos, acuerdos y otras muchas variantes que los GIE usan para consolidar la marca de una red han entrado ya en un modelo mixto. Ahora deberán instrumentar nuevas estrategias de expansión y desarrollo, considerando entre otras, las circunstancias siguientes:

1. La consolidación de las cadenas de abasto (comercialización, importación, almacenamiento, transporte, distribución y balanceo de inventarios) será fundamental para mantener una estructura propia de precios y la calidad deseada.

2. La definición de regiones y cooperación con otras marcas permitirá establecer economías de escala y racionalizar la logística. Así mismo, será necesario decidir si conviene tener una fuerte presencia en ciertos segmentos o localidades, con un número definido de estaciones de servicio, o si apostar por tener presencia nacional.

3. La selección de puntos de venta debe estar ligada con la imagen de marca, así como con la experiencia del usuario y sus expectativas. También está relacionada con la oferta de servicios y productos adicionales que el usuario pueda encontrar en las estaciones. Lo mismo sucede con los esquemas de lealtad, financiamiento, facturación y acceso a información relevante para el consumidor a fin de mantener satisfecha a la comunidad de usuarios.

4. Por último, es necesario preparar la diversificación de energéticos, incluyendo las recargas de electricidad, el acceso al gas natural vehicular y ofrecer cualquier otra variante que vaya ganando popularidad en los mercados.

A partir del anuncio de las medidas de distanciamiento sanitario para evitar el contagio del Coronavirus, en marzo de 2020 las estaciones de servicio redujeron el precio de la gasolina entre 1 y 4 pesos por litro con precios comparados promedio de enero 2020 a abril del mismo año. Como se puede observar, los descuentos y la referencia de precios son ya elementos fundamentales en esta etapa de competencia y consolidación del mercado.

### **4.3.1 El papel de PEMEX**

En 2019 Pemex vendió en promedio 720,200 bd de gasolinas, lo que significó 4.2 % menos que en 2018. Los ingresos por venta de gasolinas fueron de MX\$ 725.8 mil millones, es decir 17.2 % o menos que en 2018. Actualmente Pemex implementa una estrategia de fortalecimiento de su franquicia a fin de continuar siendo la principal red de distribución en los próximos años.

Factores a considerar:

- Con la reciente caída en la demanda global de petróleo, los precios del crudo han descendido a mínimos históricos. La operación de las refinerías del país también ha disminuido por causas diversas, con lo que el porcentaje de importación de petrolíferos ha aumentado. Pemex Internacional (PMI) adquiere la gasolina y el diésel de distintos países y emplea la infraestructura de Pemex para su distribución. Las importaciones por otras empresas han aumentado recientemente hasta el 24% del total, en tanto que su internación, almacenamiento, transporte y expendio se hace a través de infraestructura de Pemex y de privados
- La inversión privada en la cadena de suministro es reciente y aún insuficiente para ofrecer la capacidad y flexibilidad necesarias que requieren las gasolineras privadas. El dominio de Pemex y la limitada capacidad de los privados restringe la incipiente competencia en el mercado de gasolinas.
- Por otro lado, es notoria la variación de precios de la gasolina que se puede registrar tanto a nivel regional como nacional. Esto se explica por la competencia entre las estaciones de servicio, el posicionamiento de las marcas y por las recientes oportunidades para importar petrolíferos con interesantes descuentos. En EE.UU. las refinerías han disminuido su producción para detener el exceso nacional y regional. Durante el mes de abril de 2020, los mercados de futuros para el mes de mayo mostraron movimientos hacia la baja de precios, lo que se explica por una importante disminución en la demanda y por insuficiencia de almacenamiento.
- En cuanto almacenamiento de gasolina y diésel, hoy tan solo se cuenta con tres días de inventario promedio y es necesario aumentarlos a cinco días por disposición oficial (SENER 201915), aunque en países seleccionados el almacenamiento cubre de 30 a 90 días. Antes del 2014, había en el país 77 terminales de almacenamiento de Pemex con una capacidad de 15 millones de barriles. Ahora en México se han agregado siete terminales privadas y otras 7 se encuentran en construcción. Estas

14 terminales en conjunto tendrán una capacidad de más de 15 millones de barriles.

### **4.3.2 Estrategias para crecimiento, alianzas y tipos de relación con estaciones de servicio**

#### *Identidad Comercial*

En todos los casos, la ubicación y el tamaño de la estación de servicio es un tema central. Debe cumplir con la normatividad y contar con buenas probabilidades de que las diversas autoridades otorguen los permisos correspondientes. El GIE que promueve el proyecto deberá contar con personal especializado para asegurar el éxito en estas tareas. El costo del terreno, su facilidad de acceso, la seguridad de las operaciones, su adaptación a la comunidad y a su entorno, todo ello explica las decisiones de compra o de renta, tamaño de las instalaciones, número de despachadores, bahías de atención, tienda de conveniencia, almacenamiento, sistemas de tratamiento de datos, oficina, estacionamiento y sanitarios.

#### *Cadena de suministro*

Algunos GIE atrás de las marcas también realizan inversiones en la cadena de suministro o se asocian con empresas que los apoyen. Jugadores como Valero están entrando al mercado de estaciones de servicio e importando gasolina. Otras grandes petroleras importan su combustible para diferenciarse de sus competidores y asegurar el suministro. Algunas de ellas han anunciado proyectos para desarrollar infraestructura en el país, particularmente en terminales marítimas y en el interior para recibir directamente los productos de importación. En otros casos los GIE han generado alianzas con terceros para lanzar su propia marca.

#### *Posicionamiento de marca*

En cuanto al posicionamiento, las grandes petroleras internacionales llegan al país con prácticas probadas en el mundo. En México, al consumidor además le

ofrecen, en algunas ocasiones, productos adicionales como aditivos para un mejor rendimiento. También ofrecen diésel, tiendas de conveniencia, venta de artículos, autolavados o servicios especiales de comercialización de combustibles. Así mismo, realizan campañas publicitarias y ofrecen tarjetas de puntos, promocionales y precios diferenciados.

### *Gobernanza*

En cuanto a la gobernanza en los GIE, el manejo de inversiones, costos y gastos, las prácticas van desde el control único hasta las asociaciones, contratos, rentas, alianzas, franquicias, financiamientos, seguros, abasto. Las ofertas pueden incluir uno o varios de estos elementos, con distinto nivel de relevancia que recibe la marca versus el negocio.

### *Retos*

A pesar de las estrategias seguidas por las GIE y las marcas, aún existen altos retos para todas, ya sea porque los retos son parte del entorno de negocios, como son los precios y las inversiones; o por el grado de dificultad para concluir los proyectos, como resulta del intrincado cumplimiento regulatorio, contar con los proveedores y productos que se necesitan, encontrar los terrenos adecuados; o por no alcanzar la eficiencia operativa debido a deficiencias en la gobernanza de la GIE, la descoordinación administrativa entre las estaciones de servicio, incertidumbre en el transporte y almacenamiento, falta de personal idóneo y capacitado o fallas para que el consumidor tenga una experiencia completa, todo lo cual requiere de desarrollo tecnológico.

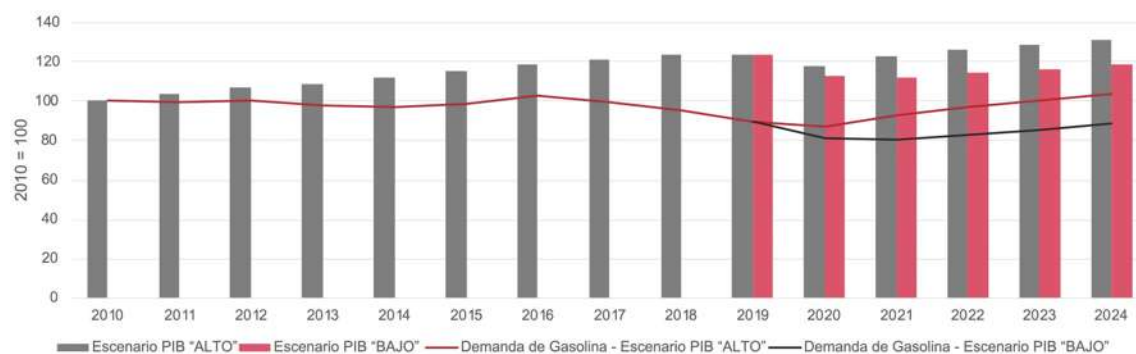
Las señales del mercado indican que la etapa de arranque de la marca y de acuerdos con estaciones de servicio existentes ha resultado en un amplio número de GIEs. El crecimiento de una red requiere de nuevas estrategias y de un buen control de los proyectos. La competencia se manifestará en todos los aspectos del negocio. Entramos a una nueva etapa, la de consolidación, de construcción

de nuevas estaciones de servicio, de adaptación a los usuarios y de establecimiento de alianzas y coinversiones.

#### 4.4 Infraestructura de abasto para los mercados de gasolina y diésel en México

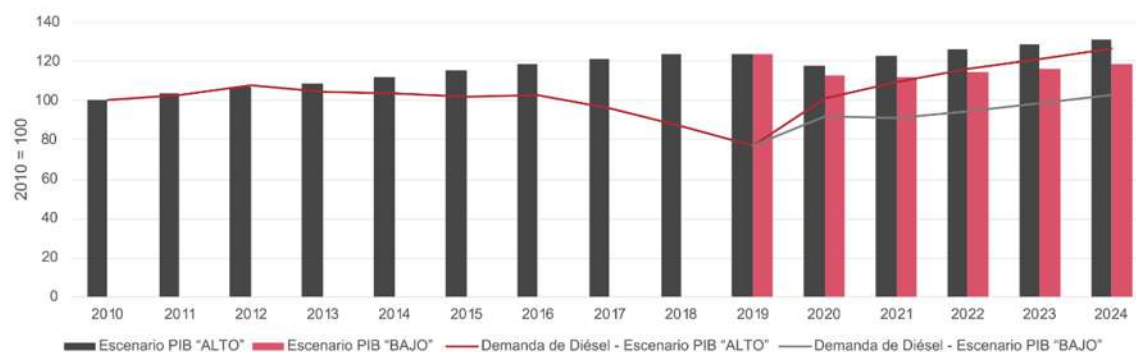
La demanda nacional de gasolina y diésel está determinada por la actividad económica, y, adicionalmente, por los precios, impuestos, disponibilidad de los productos y comportamiento social. En general, la actividad económica de un país se mide a través del PIB, por ello, en la siguiente tabla se consideran las estimaciones de la demanda a partir de los extremos en los escenarios planteados por el documento “Encuestas sobre las expectativas de los especialistas en economía del sector privado” de Banxico.

Ilustración 8 Escenarios PIB y tendencias en demanda de gasolina



Fuente: INEGI

Ilustración 9 Escenarios PIB y tendencias en demanda de Diésel



Fuente: INEGI

En nuestra estimación de tendencias se han usado datos publicados por el INEGI y por el Sistema de Información Energética para calcular correlaciones polinomiales entre el crecimiento económico y el consumo de combustibles.

Desde 2017 la demanda de gasolina muestra una prolongada tendencia a la baja, la cual se aceleraría en 2020, según nuestras estimaciones, por la caída del PIB, cayendo a 651 Mbd (mil barriles por día), mostrando recuperación a medida que mejora el crecimiento económico.

La recuperación de la demanda para el diésel es más rápida, en parte porque el consumo de este combustible está más ligado al transporte y a las actividades primarias de la economía.

La empresa con mayor presencia de infraestructura relacionada con el abasto de gasolina y diésel en el país es Pemex. Hasta 2013, fue el único organismo responsable del desarrollo de infraestructura para petrolíferos, lo cual incluye la producción en sus seis refinerías, además de la importación, transporte y almacenamiento de combustibles, así como el manejo de expendios para llevar las gasolinas y el diésel (mediante algunas gasolineras propias y otras bajo el esquema de franquicias) hasta el usuario final.

A partir de 2014, México abrió la inversión en la cadena de valor de gasolina y diésel a los privados nacionales y extranjeros. El nuevo marco legal establecido en el Título Tercero de la Ley de Hidrocarburos (LH) y su Reglamento

(Reglamento de las actividades a que se refiere el Título Tercero de la Ley de Hidrocarburos), asigna a la Secretaría de Energía (SENER) atribuciones de carácter regulatorio para la refinación y el tratamiento del petróleo, así como la importación y exportación de petrolíferos. Por su parte, a la Comisión Reguladora de Energía (CRE) se le asignó la regulación de las actividades de transporte, almacenamiento, distribución, comercialización y expendio al público (TAD-CE) de petrolíferos. Adicionalmente, otras autoridades y agencias regulatorias intervienen en el proceso para la obtención de permisos, autorizaciones, al igual que para la supervisión e información de las actividades.

La demanda nacional de gasolina y diésel está determinada por la actividad económica, y, adicionalmente, por los precios, impuestos, disponibilidad de los productos y comportamiento social. En general, la actividad económica de un país se mide a través del Producto Interno Bruto (PIB), por ello, este ejercicio considera las estimaciones de la demanda a partir de su comportamiento. Al respecto, el PIB de México experimentó una etapa descendente durante 2019, situación que se esperaba fuera transitoria y se disipara a medida que la nueva administración del Gobierno Federal se asentaba y presentaba sus planes para el desarrollo nacional y la economía. Sin embargo, el arribo inesperado de la pandemia por COVID-19 impuso condiciones sociales de inmovilidad que han tenido fuertes repercusiones tanto en la macroeconomía del país como en el consumo de las familias.

#### **4.4.1 Refinación de gasolina y diésel**

México cuenta con seis refinerías de petróleo con una capacidad combinada de destilación atmosférica de 1,640 Mbd. En conjunto, entre 1990 y 2013, el rendimiento promedio de las refinerías mantuvo una tasa de utilización cercana al 75%. Para 2018, la utilización cayó a menos del 40%. Hacia el tercer trimestre de 2019 la producción fue de 542 Mbd, lo que se traduce en una utilización del 33% de la capacidad del sistema. Las refinerías del país fueron configuradas para

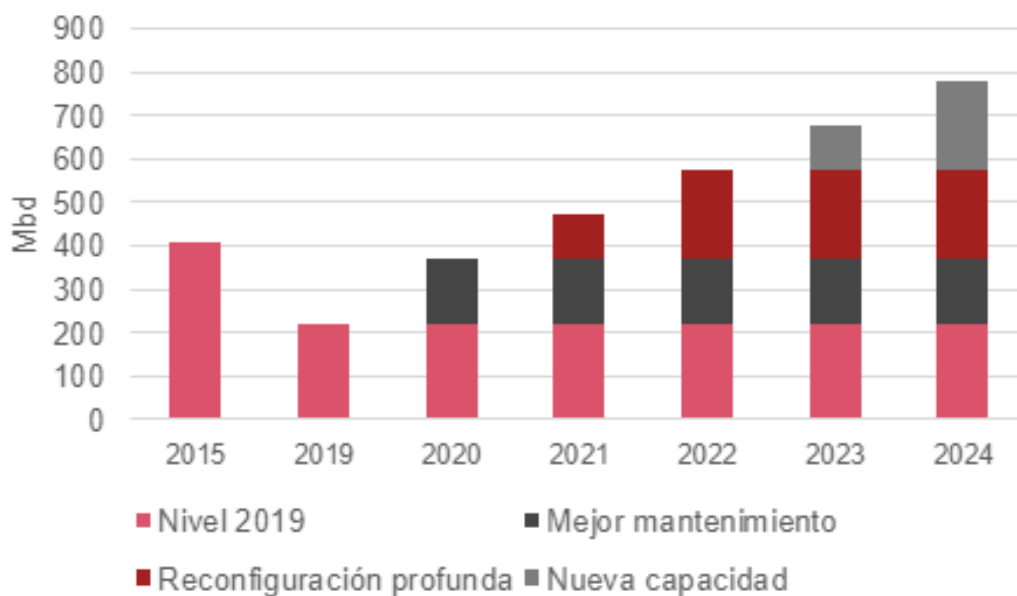
procesar petróleo crudo ligero, principalmente. Únicamente las refinerías de Minatitlán, Cadereyta y Madero están equipadas con unidades para el procesamiento de coque para la producción de gasolina con bajo contenido de azufre a partir de crudo pesado.

El mantenimiento constante de una refinería es indispensable para sostener su operación continua. Al usar crudos para los que la planta no fue diseñada, se corre el riesgo de desperfectos y paros no programados, que resultan en mayores costos de operación y reparaciones. En su estado actual, las refinerías no sólo se usan poco, sino que, grosso modo, por cada barril de crudo que se procesa, se obtiene 34 % de gasolina, 19 % de diésel, 5% turbosina, 32 % de combustóleo, y el 10% restante lo representan subproductos de menor valor económico.

En nuestras estimaciones de la producción nacional de gasolina y diésel hemos considerado cuatro niveles de inversión: uno mínimo, en el que se mantiene la producción en el mismo “Nivel 2019”; otro en el que se realiza un “Mejor mantenimiento” tanto operativo como reconstructivo; un tercero en el que se realizan “Reconfiguraciones profundas”, y, finalmente, otro en la que se incluye la “Expansión” en capacidad, como en el caso de la refinería en Dos Bocas.

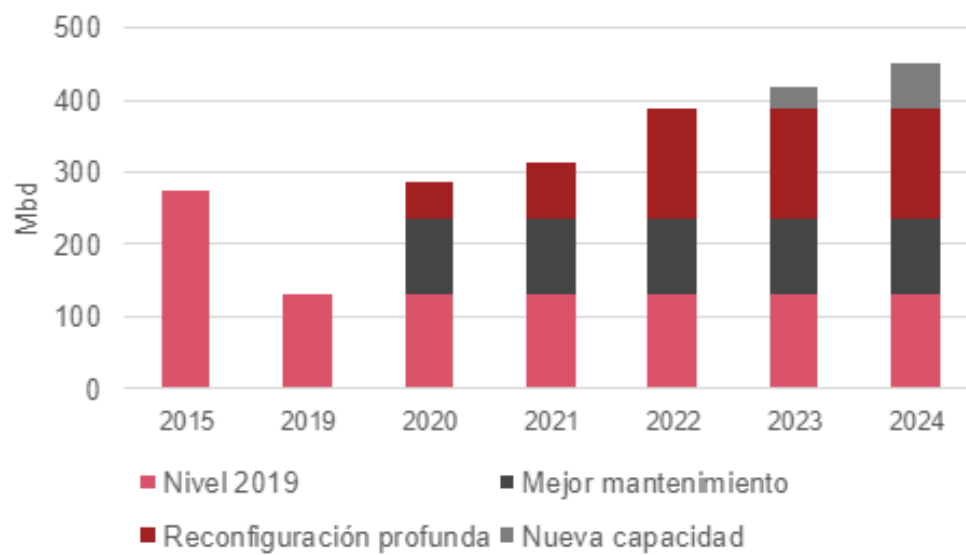
Como se puede observar en las gráficas siguientes, es posible regresar a los altos niveles de utilización, para los que originalmente fueron diseñadas las refinerías, si se realizan las inversiones adecuadas en el mantenimiento y adaptación de sus operaciones y procesos. Adicionalmente, la expansión de la capacidad de refinación alcanzaría niveles de producción de aproximadamente 778 Mbd de gasolina y 450 Mbd o más de diésel, dependiendo de la constancia en las inversiones, el cumplimiento de las fechas programadas, la adaptación en la dieta de crudos que se inyecta a las refinerías, la estrategia de optimización de ingresos, la mejora en las diversas plantas de procesamiento que integre cada refinería, y el escalonamiento exitoso de su funcionamiento. De cumplirse estas condiciones, el mejor desempeño del Sistema Nacional de Refinación podría alcanzarse entre 2023 y 2024.

Ilustración 10 Escenarios de producción de gasolina



FUENTE: ANÁLISIS DE STRATEGY&amp; CON INFORMACIÓN DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN ENERGÉTICA DE LA SENER

Ilustración 11 Escenarios de producción de diésel



FUENTE: ANÁLISIS DE STRATEGY&amp; CON INFORMACIÓN DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN ENERGÉTICA DE LA SENER

Uno de los objetivos expresados por el gobierno es ampliar la capacidad nacional de refinación a niveles que permitan la autosuficiencia. Para ello, el Plan Nacional de Refinación contempla un programa de rehabilitaciones. Algunas de las características y retos que busca resolver el programa se comentan en el cuadro siguiente:

*Ilustración 12 Plan Nacional de Refinación*

Refinería	Capacidad	Proceso Abril 2020	Utilización	Comentarios
SNR en lo general	1,615 Mbd	669.7 Mbd	41%	<p>Para 2023, Pemex tiene planeado aumentar su capacidad de refinación para llegar a casi dos millones de barriles por día (MMbd), para lo cual se construye la refinería de Dos Bocas. En 2024, se plantea procesar 1.17 MMbd en las seis refinerías existentes. Para ello, será necesario elevar la utilización a 71.3%. La reconfiguración de una refinería busca incrementar la complejidad de procesamiento para obtener volúmenes de mayor valor comercial.</p> <p>Ya se han realizado trabajos para aumentar la capacidad de proceso en las refinerías de Salamanca, Salina Cruz y Madero. Sin embargo, aún se requieren trabajos sustanciales para completar las reconfiguraciones en Tula, Salamanca y Salina Cruz.</p> <p>Asimismo, deben realizarse inversiones en plantas de destilación primaria, combinada, reductoras de viscosidad, procesamiento de coque, desintegración catalítica, desasfaltadoras, reformadoras, producción de MTBE, alquilación, isomerización, hidrosulfurización y tratamiento de azufre, entre otras.</p>
Salamanca	220 Md	89.3 Mbd	41%	Se prevén intervenciones para el mantenimiento del tren de proceso a fin de aumentar su utilización al 75%.
Minatitlán	285 Mbd	102.2 Mbd	35%	Ya se han realizado trabajos de reconfiguración. Se han programado inversiones que permitan el reinicio de la planta combinada maya.
Madero	190 Mbd	102.2 Mbd	54%	La refinería ha estado fuera de operación. Se busca mantener su operación, incluyendo la planta combinada maya, operando al 30 % de su capacidad.
Candereyta	275 Mbd	123.7 Mbd	45%	Se han realizado trabajos de reconfiguración y de mantenimiento profundo a los equipos dinámicos.
Salina Cruz	330 Mbd	138.6 Mbd	42%	Accidentes e incidentes en sus instalaciones han requerido la implementación de un programa para reconstruir el sistema de recepción de crudo y distribución de plantas primarias. Se busca alcanzar el 70% de utilización.

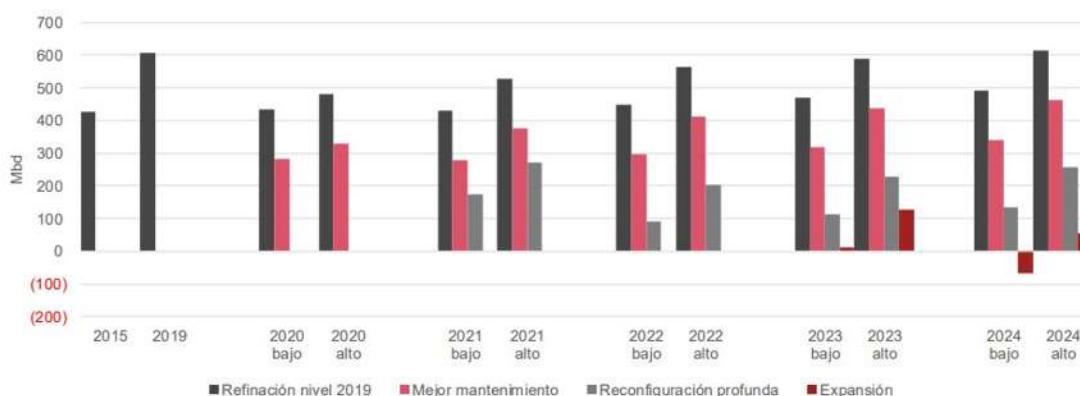
Tula	315 Mbd	115.1 Mbd		Se deben realizar inversiones en hidrotreamiento para aumentar la producción de gasolina.
Dos Bocas	ND	NA	NA	Tendrá una capacidad de 340 Mbd, con 17 plantas de proceso, una unidad de fuerza y servicios auxiliares, torres de enfriamiento y una sección de plantas de tratamiento de agua. Se espera el inicio de operaciones en 2022.

Fuente: Datos de producción: 1. PEMEX, Base de Datos Institucional (consultado en <https://ebdi.pemex.com/bdi/bdiController.do?action=cuadro&cvequa=RPROREF>). Datos de diseño de las refinerías: SENER "Diagnóstico de la Industria de Petrolíferos en México, Noviembre 2017.

#### 4.4.2 Importaciones de gasolina y diésel

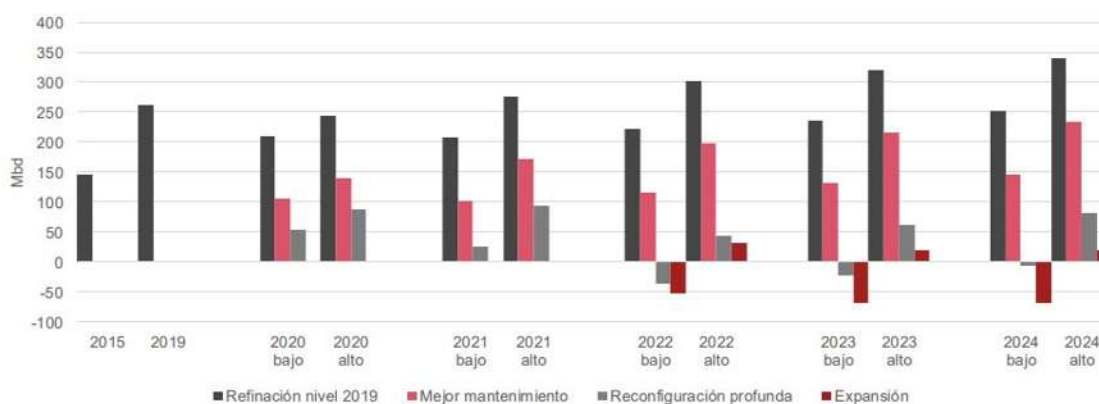
A medida que ha disminuido la producción nacional de gasolina y diésel, la importación de estos dos combustibles ha aumentado. En este ejercicio, calculamos las importaciones como un diferencial entre demanda y producción nacional. Por lo tanto, se consideran los escenarios "BAJO" y "ALTO", además de incorporar, para cada uno de ellos, los casos de distintos niveles de inversión en las refinerías. El resultado es que, de mantener el nivel de producción de 2019, las importaciones de gasolina en 2024 llegarían a niveles aproximados de entre 492 Mbd y 616 Mbd de gasolina, y de entre 252 Mbd y 340 Mbd de diésel, dependiendo de los escenarios de crecimiento del PIB. Por el contrario, en caso de realizar las inversiones requeridas en las refinerías nacionales en tiempo, monto y forma hacia 2024 en los dos escenarios, el resultado sería muy cercano a la autosuficiencia e incluso podrían llegar a producirse pequeños excedentes para la exportación.

Ilustración 13 Escenarios de volumen de importación de gasolina en función de PIB (bajo y alto) e inversión en refinación.



Fuente: Análisis de Strategy& con información del Sistema de Información Energética de la SENER

Ilustración 14 Escenarios de volumen de importación de diésel



Fuente: Análisis de Strategy& con información del Sistema de Información Energética de la SENER

#### 4.4.3 Infraestructura de transporte de hidrocarburos

La empresa con mayor presencia de infraestructura energética en el país es, sin duda, Pemex bajo su carácter de Empresa Productiva del Estado. Hasta 2013, Pemex tuvo el monopolio legal de la infraestructura de gasolina y diésel, incluyendo el almacenamiento, transporte, distribución y comercialización de estos combustibles (mediante su esquema de franquicias) al usuario final. Con

las modificaciones legales de 2014, se abrieron estas actividades a la inversión privada bajo la regulación de la CRE.

La infraestructura energética de Petróleos Mexicanos recae en Pemex Logística (PLog), empresa productiva subsidiaria (EPS) que presta servicios de transporte y almacenamiento de hidrocarburos, petrolíferos, petroquímicos al mismo Pemex, otras EPS, filiales y a terceros.

Las importaciones de gasolinas aumentan a medida que disminuye la producción en las refinerías del país, por lo que es necesario que se aprovechen de mejor forma instalaciones de logística estratégicas para el almacenamiento y distribución de combustibles o, de otra forma, generar infraestructura propia. En cualquiera de estos casos, una medida temporal para el transporte es el uso de las pipas de combustible, las cuales son el medio de transporte más costoso.

Si consultamos el costo que representó al Estado Mexicano la adquisición de 612 pipas en enero 2019 por 99.7 millones de dólares, en promedio, cada unidad representó una inversión de 162,908 de dólares con capacidad media de 35 mil litros por unidad, lo que representa un costo por litro de 0.0013 de dólar. Pemex, por su parte, ha continuado con la promoción de servicios de logística a terceros y no hay anuncios de reanudar temporadas abiertas, inversiones conjuntas con privados para aumentar la capacidad instalada o hacer inversiones en sus TAD.

Ante la nueva dinámica del mercado, que ha cambiado el origen de la molécula del Sistema Nacional de Refinación a los poliductos fronterizos, los puertos de importación y trasvases ferroviarios, existen oportunidades de inversión en regiones en donde se puede aprovechar una mejor logística, que hoy no puede ofrecer la capacidad instalada de Pemex.

Por lo que respecta a infraestructura portuaria, la Dirección General de Puertos y Marina Mercante anunció, a principios de 2020, la intención de duplicar la capacidad de almacenamiento de hidrocarburos mediante la ejecución de 21 proyectos portuarios con una inversión estimada de 41 mil millones de pesos, de los cuales, 15 ya están firmados bajo la modalidad de contratos de cesión parcial

de derechos dentro y/o fuera del recinto portuario. Estas inversiones representan 42 MMb de petróleo crudo, con lo que se duplicará la capacidad existente de 21 MMb y estarán ubicados en las zonas Golfo (Altamira, Dos Bocas, Tuxpan y Puerto de Veracruz), y Pacífico (Topolobampo, Rosarito, Guaymas, Lázaro Cárdenas y Manzanillo).

Las inversiones de terceros que más destacan son las orientadas al almacenamiento de hidrocarburos, dejando pendiente la inversión de transporte en ductos. Han sido seis los proyectos de almacenamiento, que se han desarrollado de diciembre 2017 (fecha de publicación de la Política Pública de Almacenamiento Mínimo de Petrolíferos) a la fecha, que suman una capacidad operativa de 2.5 millones de barriles (MMb) 20, de los cuales cinco ya se encuentran en operación.

También se cuenta con tres proyectos en la región Golfo Centro, cuya entrada en operación será en 2020 y tres más en la región Pacífico, para 2021<sup>21</sup>, sumando en su conjunto una capacidad de 7.6 MMb. Otra empresa ya opera en la Terminal de Dos Bocas, con una capacidad de 0.5 MMb, y, en 2020, se planea poner en marcha una terminal en Tuxpan con una capacidad de 1.5 MMb.

Por último, una empresa más desarrollará siete terminales de almacenamiento que le darán una capacidad de 6 MMb.

Una vez desarrollados todos los elementos que son necesarios para sustentar la investigación científica vamos a dar pie a la propuesta de nuestro tema de investigación.

#### **4.4.4 Propuesta para la aplicación del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país**

Si bien, los efectos del COVID-19 han impactado en la dinámica de la economía y en la forma de hacer negocios, este es un buen momento para identificar oportunidades de inversión en infraestructura energética, elaborar un plan estratégico y consolidar alianzas con inversionistas, proveedores, desarrolladores y comercializadores.

No hay que perder de vista la entrada en vigor de la Política Pública de Almacenamiento Mínimo de Petrolíferos (Política de Almacenamiento) el 1 de julio de 2020, la cual, con la última modificación al Acuerdo (Diario Oficial de la Federación del 6 de diciembre de 2019), establece la obligación para los permisionarios que importen, exporten, almacenen, comercialicen y distribuyan gasolina y diésel de mantener un inventario mínimo de cinco días. En caso de que no cuenten con infraestructura de almacenamiento propia, tendrán la opción de comprar tickets (que representan los derechos financieros de inventario) a un comercializador que disponga de inventario en exceso.

Al respecto, Pemex ha anunciado tener capacidad de almacenamiento disponible para dar cumplimiento a esta obligación por parte de terceros, por lo que habrá que tomar en cuenta dos aspectos:

- 1) el control de los tickets que puede desembocar en un mercado especulativo por parte de sus poseedores, y
- 2) el diseño de mecanismos de máxima transparencia y publicidad con respecto a la capacidad disponible para ofertar los tickets de inventario, y así cumplir la Política de Almacenamiento por parte de Pemex y los privados.

Para finalizar, es importante subrayar que el ejercicio de oferta y demanda de gasolina y diésel abordados en este documento y las estimaciones que aquí se presentan, no constituyen una opinión o un pronóstico, sino simplemente son

parte de un análisis de tendencias sobre los volúmenes que determinarán las inversiones en refinación y las importaciones resultantes.

Este análisis considera las necesidades en infraestructura para la refinación, transporte y almacenamiento de gasolina y diésel. A pesar de la disminución del PIB en 2020, el descenso en el consumo de los combustibles se irá recuperando gradualmente. Esto dependerá de la rapidez con que la economía nacional pueda remontar los estragos que causó la pandemia de COVID 19 y las políticas de distanciamiento sanitario, como del entorno internacional y político.

Si verdaderamente se busca disminuir el precio de los combustibles, es necesario aplicar de manera equitativa los estímulos del IEPS por la venta de combustibles en expendios a nivel nacional, no solamente en zonas fronterizas de la República Mexicana, sino que también se pueda adquirir en el resto del país, de tal manera que el amortiguador sea aprovechado por todos los empresarios del ramo gasolinero.

## CONCLUSIÓN

Si bien es cierto que los estímulos fiscales son necesarios para coadyuvar en el mantenimiento de la planta productiva del país, el empleo, la economía y cargas tributarias también es cierto que la aplicación inicua de éstos puede provocar afectaciones económicas y tributarias considerables.

En este sentido el estímulo fiscal en materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios aplicable a los combustibles, ayuda al sector empresarial a tener la liquidez que necesita para continuar con sus operaciones y sobrellevar las diversas crisis a las que hacen frente a través del tiempo con la finalidad de incentivar, así como promover el uso y aprovechamiento de los estímulos fiscales relacionados con el consumo de combustible, concientizando a los contribuyentes de la existencia de estas herramientas legales, en lugar de que se opte por otro tipo de estrategias que encuadren en conductas tendientes a la evasión y defraudación fiscal.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “El impacto económico del estímulo fiscal por enajenación de combustible en zona fronteriza respecto de las gasolineras del resto del país” procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

¿Existe sustento legal para la aplicación del estímulo fiscal por enajenación de combustible no solamente en zona fronteriza sino también para las gasolineras del resto del país?

Podemos sugerir el acceso al estímulo fiscal otorgado en zona fronteriza también para las gasolineras del resto del país ya que, el decreto donde se establecen estímulos fiscales en materia de impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a las gasolineras y los combustibles no fósiles destinado principalmente a las gasolineras de la zona fronteriza, en su artículo primero hace mención de los contribuyentes que importen y **enajenen gasolineras, diésel** y combustible no fósiles del artículo 2º, fracción I, inciso D), numerales 1 y 2 de la

Ley del Impuesto Especial, haciendo mención de tres combustibles, la gasolina menor a 92 octanos llamada magna, gasolina mayor o igual a 92 octanos llamada premium y el diésel.

¿Se aplican de manera adecuada los principios de justicia fiscal y tributaria a los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible?

Considerando la forma de aplicación del estímulo resulta no ser equitativo debido a la igualdad que sugieren los principios en mención, trastocando elementos esenciales del tributo como es el Sujeto, para lo cual la jurisprudencia hace mención específica en cuanto a que si bien no resultan aplicables dichos principios a los estímulos fiscales como regla general, recurrimos a la excepción que nos señala “siempre y cuando no trastoquen los elementos esenciales del tributo”, por tanto actualmente no se han aplicado de manera adecuada los principios de justicia fiscal y tributaria a los sujetos del estímulo fiscal en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustible.

¿Pueden acceder al estímulo fiscal otorgado en zona fronteriza las gasolineras del resto del país considerando la situación económica generalizada de las estaciones de servicio?

Actualmente la afectación económica de los contribuyentes que radican en zona o franja Fronteriza Norte debido a la diferencia en precios de combustible entre el mercado Mexicano y el colindante con los Estados Unidos de América ha sido sobresaltada por encima del resto de gasolineros del interior del país por lo que el impacto fiscal y económico en territorio mexicano ha sido poco observado para la aplicación del estímulo.

Dentro de las ventajas y desventajas tributarias y financieras, ¿Se logra el objetivo social para el que originalmente fue planteado el otorgamiento del estímulo fiscal?

No se ha logrado, debido a que la afectación no es únicamente en el mercado local o regional sino global derivado de la volatilidad de los energéticos originada por tensiones geopolíticas y comerciales en diversas partes del mundo, generando desigualdad en cargas tributarias y competitividad comercial de primer momento a nivel nacional para las gasolineras del resto del país.

¿Es posible determinar la aplicación del estímulo fiscal para todas las gasolineras del país?

En este sentido, en el artículo primero no precisa condiciones respecto a las demás gasolineras del país por lo que tomando en cuenta esta interpretación, las gasolineras del resto del país son sujetas a este estímulo por situarse en el artículo primero de este decreto que, actualmente sigue vigente debido a que el estímulo se ha seguido otorgando año con año.

Sin embargo, para hacer más clara y precisa la aplicación sería conveniente sugerir la emisión de un nuevo decreto donde el estímulo sea para todos los sujetos que se encuadran en este supuesto, tanto en zona fronteriza como en el resto del país.

Por consiguiente, a continuación, nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada “La aplicación parcial de los estímulos fiscales en materia de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de combustibles en Zona Fronteriza Norte resulta perjudicial en temas de equidad en carga tributaria y competitividad económica para las gasolineras del resto del país ya que en situaciones tanto de competencia económica como de carga tributaria, el arbitraje permite la provisión de bienes y servicios a precios competitivos; de esta manera ante un diferencial de precios el arbitraje otorga la posibilidad al consumidor de beneficiarse del mismo por lo que en este escenario tanto económico como de estructuras tributarias los efectos del arbitraje en regiones distintas a Zona Fronteriza Norte resultan ser negativos”, se aprueba por lo siguiente, derivado a que la investigación se concluyó en que si verdaderamente se busca disminuir el precio de los combustibles, es necesario aplicar de manera equitativa los estímulos del IEPS por la venta de combustibles en expendios a

nivel nacional, no solamente en zonas fronterizas de la República Mexicana, sino que también se pueda adquirir en el resto del país, de tal manera que el amortiguador sea aprovechado por todos los empresarios del ramo gasolinero.

Se cumplieron los objetivos de la investigación, por lo tanto, es una realidad la hipótesis que nosotros planteamos, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científica realizada, de tal manera que el beneficio sea aprovechado por todas las gasolineras del país impulsando su economía en el mercado petrolífero de manera presente y futura.

**DE ACUERDO CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS EN SU ARTÍCULO PRIMERO CUALQUIER TRATAMIENTO QUE RESULTE DISCRIMINATORIO O GENERE DIFERENCIACIÓN RESPECTO DEL EJERCICIO DE CUALQUIERA DE LOS DERECHOS RECONOCIDOS EN LA CONSTITUCIÓN, ES POR SÍ MISMO, INCOMPATIBLE CON ÉSTA. EN IGUAL SENTIDO, SI BIEN LOS ESTÍMULOS FISCALES DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN, TAMBIÉN DEBE GARANTIZAR LA CERTIDUMBRE A LOS GOBERNADOS DEL PODER IMPOSITIVO DEL ESTADO DONDE LA MEDIDA LEGISLATIVA NO LIMITE SU DERECHO FUNDAMENTAL.**

El Gobierno Federal Mexicano otorga un estímulo fiscal en materia de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en zona fronteriza norte mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre del 2015, que para limitar la posibilidad de una afectación económica, dada la diferencia de precio entre dos mercados, en el consumo de los combustibles con la región colindante con los Estados Unidos de América, resulta conveniente establecer dicho estímulo en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional con los Estados Unidos de América, para cada una de las zonas geográficas que se establecen en dicho decreto, atendiendo a los diferenciales de precios de dichos combustibles aplicables en el territorio nacional, frente a los promedios simples de precios en las ciudades fronterizas de los Estados Unidos de América.

En este tenor si situamos a una gasolinera A dentro del límite de la franja fronteriza considerada para estímulo fiscal que menciona el decreto contra una gasolinera B situada a una cuadra de la gasolinera A considerada fuera del límite. Ambas gasolineras reciben en el primer mes un millón de pesos en venta reportado por su sistema volumétrico al SAT, mismo que dará un pago de impuesto igualitario, sin embargo, la gasolinera A podrá acreditar contra ese impuesto lo que resulte de la aplicación del estímulo fiscal a lo que dará un pago menor de éste. Por otro lado, la gasolinera B tendrá que pagar el impuesto que resulte del cálculo generalizado de su contribución sin derecho alguno de acreditamiento de estímulo.

Esta diferenciación vulnera el principio fiscal de proporcionalidad ya que ocasiona impacto económico primeramente porque el estímulo que aplicará la gasolinera A le dará oportunidad de disminuir considerablemente el costo de la utilidad por litro de combustible vendido por tanto si el litro tiene precio promedio de 25.32, la gasolinera A podrá disminuir su precio hasta en 21.32, situación que ponen desventaja económica a gasolinera B ya que no podrá aplicar la misma estrategia comercial para su estación gasolinera debido a que no tiene acceso a la aplicación del estímulo correspondiente, para ello, el consumidor final, preferirá consumir en la gasolinera A dada la facilidad de un precio mas bajo y conveniente a su bolsillo a consumir en gasolinera B, ésta situación en volumen genera no solo una desventaja económica en venta y utilidad sino también una desventaja en el pago de impuesto final respecto de una gasolinera a otra vulnerando el principio fiscal de equidad, dado que genera situación de agravio para gasolinera 2.

Siguiendo el mismo orden de ideas, ¿por qué?, si ambos contribuyentes están en igualdad de circunstancias fiscales y deben mantener un precio competitivo en el mercado, el decreto hace que se pierda esa competitividad y no sea igualitaria la carga impositiva para ambas gasolineras dado que siguiendo el mismo ejemplo la gasolinera B no puede adherirse a ese decreto, por tanto, se considera que este decreto vulnera los principios de proporcionalidad y equidad

tributarias directamente en el sujeto pasivo dado a que ambos se encuentran en una misma hipótesis de causación y guardan una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación de hechos, no obstante tal situación limita el principio de igualdad constitucional reconocido en el artículo primero de nuestra Carta Magna donde los derechos fundamentales inherentes a los gobernados son reconocidos por el texto constitucional.

## BIBLIOGRAFÍA

Apéndice 1917-2000, Séptima Época, Tomo I constitucional jurisprudencia SCJN, Sala Auxiliar, p.45, tesis 254; Registro IUS: 900254, cuya parte conducente señala: “El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción...”

BOCANEGRA, Landeras, Álvaro, “Tributación y Redistribución, ¿Sin tributos no hay paraíso?”, Perú, 2017, p. 90-91.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal Constitucional”, México Oxford University Press, 2007, p. 139.

COLÍN, Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., “Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria”, Tax Editores, México, p. 17.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 28, último párrafo.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. TEXTO VIGENTE. Última reforma publicada DOF 11-03-2021.

Consultado en abril 2020 <https://www.eia.gov/energyexplained/gasoline/factors-affecting-gasoline-prices.php>

Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito. Jurisprudencia V 4º J/1. IUS 2008. Registro 179585. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXI, enero 2005, p. 1566.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, 17ª ed., México, Ed. Porrúa, 1992, p. 275.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Ed. Porrúa S.A., Undécima Edición, México, 1992, p. 193 y 194.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. Cit., p. 265.

DECRETO por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican. DOF: 24/12/2015.

DECRETO por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican. DOF: 27/12/2016.

DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016. DOF: 03/02/2017.

DECRETO por el que se reforma el diverso por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016. DOF: 17/02/2017.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", México, Limusa, 2009, p. 22.

Diario Oficial de la Federación, 07 de mayo de 2009.

Diario Oficial de la Federación, 20 de abril de 2010.

Diario Oficial de la Federación, 26 de mayo de 2010.

DOMÍNGUEZ, Crespo, César Augusto, "Derecho Tributario", Tomo I: Teoría General y Procedimientos, México, Thomson Reuters, 2017.

Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 575.

ESPARZA, Ortiz, Mario Alberto, "La potestad tributaria en el Régimen Federal Mexicano frente al poder financiero autonómico Español", Recuperado en: <http://www.scjn.gob.mx/transparencia/becarios>.

F.A. Hayek (citado por Neumark), consideraba que la progresividad en el impuesto equivalía a un castigo de los económicamente hábiles y eficaces y a un premio a favor de los económicamente incapaces. *Ibídem*, p.138

FEDELE, Andrea, "La reserva de la ley", en AMATUCCI, Andrea (Coord.) "Tratado de derecho tributario", Tomo I, Bogotá, Ed. Temis, 2001, p. 177 y ss.

FEDELE, Andrea, *op. cit.*, pp. 158 y ss.

GARCIA BUENO, Marco César, "Principios Tributarios Constitucionalizados", en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), "Manual de Derecho Tributario", México, Ed. Porrúa, 2005, p. 37.

GARZA, Sergio Francisco de la, "Derecho Financiero Mexicano", 3ª Ed., México, Oxford, 2007, p.378.

HENSEL, Albert, "Derecho Tributario", Madrid, Ed. Marcial Pons, 2005, p. 133.

HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, "Metodología de la Investigación", Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

<https://www.gob.mx/cre/articulos/permisos-otorgados-en-materia-de-petroliferos-58616>

JARACH, Dino, "El hecho imponible", Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, p. 65.

JARACH, Dino, op. cit., pp. 79-80.

NAVA NEGRETE, Alfonso y QUIROZ ACOSTA, Enrique, "Acto Administrativo", en Enciclopedia Jurídica Mexicana, México, Ed. Porrúa/UNAM/ Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, Tomo I, pp. 115 y ss.

NEUMARK, Fritz, "Principios de la Imposición", 2da Ed., Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1994, p. 151.

NEUMARK, Fritz, op. Cit.,p. 135.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, "Derecho Tributario I", Salamanca, Ed. Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p.146.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, op. cit., p. 147.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), Lo que todo contribuyente debe saber, [en línea], PRODECON, p.68.

Real Academia Española, "Diccionario de la Lengua Española", 22<sup>a</sup>. Ed., Madrid, Ed. Espasa Calpe, 2001, p. 1846.

Real Academia Española, op. Cit., p. 1124.

Real Academia Española, op. Cit., p. 943

Real Academia Española, op. Cit., pp. 1360 y 1834.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, noviembre de 1999, p. 22, tesis P./J. 109/99; Registro IUS: 192849.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 2<sup>a</sup> Sala. Jurisprudencia. Tomo XXXI. Marzo 2010. Tesis 2<sup>a</sup>/J. 26/2010. P. 1032. Registro 165028.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 2<sup>a</sup> Sala. Jurisprudencia. Tomo XXXI. Enero 2010. Tesis 2<sup>a</sup>J/ 247/2009. P. 272. Registro 165577.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. 2<sup>a</sup> Sala. Tesis aislada. Tomo XXIX. Abril 2009. Tesis 2<sup>a</sup> XXXVII/2009. Registro 167356.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunal Colegiado de Circuito. Tesis aislada. Tomo V. Abril 1997. I.4oA 199 A. P. 228. Registro 199036.

Seminario Judicial de la Federación, 2ª Sala. Tesis aislada. Tomo XXIX. Abril 2009. Tesis 2ª XXXVII/2009. Registro 167356, p. 23.

Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro I, octubre de 2011, Tomo I, p. 582, tesis P. LXI/2011 (9ª); Registro IUS:160891.

Seminario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo VI, noviembre de 1997, p. 78, tesis P. CXLVIII/97; Registro IUS: 197375.

Seminario Judicial de la Federación, Novena Época, Pleno, Tomo XXI, enero de 2005, p. 605, tesis 2ª IX/2005; Registro IUS: 179575.

Seminario Judicial de la Federación, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 309, tesis 2ª/J. 128/2006; Registro IUS: 174168.

Seminario Judicial de la Federación, Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXXXI, p. 5753; Registro IUS: 807811.

Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volúmenes 199-204, primera parte, p. 144; Registro IUS: 232197.

Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volúmenes 187-192, Primera Parte, p. 113; Registro IUS: 232309.

Seminario Judicial de la Federación, Tomo XXII, septiembre de 2005, p. 1529, tesis I. 4º A. 496 A; Registro IUS: 177210, Tomo XVI, septiembre de 2002, p. 1453, tesis I. 2º P.61 P; Registro IUS: 185878; Pleno, Tomo XXV, abril de 2007, p. 6, tesis P. IX/2007; Registro IUS: 172650.

Seminario Judicial de la Federación, Tomo XXIII, mayo de 2006, p. 15, tesis P. XLIII/2006; Registro IUS: 175059.

Seminario Judicial de la Federación, Tomo XXIX, abril de 2009, p. 1130, tesis P./J. 6/2009; Registro IUS: 167414.

Tesis Aislada num. 1a. CXIII/2010 de Suprema Corte de Justicia, Primera Sala, 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXII, Noviembre de 2010; Pág. 56.

Tesis: P. XLII/2006, LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN., Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, p. 15, Reg. 175059.

TORRUCO SALCEDO, Sitaly, “Los Principios Constitucionales Tributarios”, en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.), op. Cit., p. 16.

Transición hacia Mercados Competidos de Energía: Gasolinas y Diésel, Enero 2019, consultado en <https://www.cofece.mx/wp-content/uploads/2019/01/CPC-GasolinasyDiesel-30012019.pdf>