

CAPÍTULO SEXTO

ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL GRAVAMEN (CUOTA TRIBUTARIA Y CUOTA RESIDUAL)

I. LA CUOTA TRIBUTARIA (IMPUESTO A CARGO, IMPUESTO DETERMINADO, IMPUESTO DEL EJERCICIO O IMPUESTO POR PAGAR)

Tal como lo establecí en el capítulo anterior, una vez determinada la base y aplicada sobre ella la tasa o tarifa, obtendremos la cuota ordinaria o impuesto causado. Es hora de referirnos a lo que la legislación utiliza en forma indistinta como *impuesto por pagar*, *impuesto determinado*, *impuesto del ejercicio* o *impuesto a cargo*, y que yo calificaré como “cuota tributaria”.

Este concepto se desprende de la normativa tributaria federal. Así, en el artículo 10-I de la LISR se establece: “El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el *impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo* de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo”. Por su parte, en el artículo 14-III se indica que los pagos provisionales deben acreditarse contra “el impuesto por pagar”. Más adelante se establece que los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya “impuesto a pagar”, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo.

En similar sentido se pronuncia el artículo 106, al decir: “El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el *impuesto a pagar* que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo”, y así un etcétera.¹²⁰

¹²⁰ El artículo 28 refiere: “Para los efectos de este Título, no serán deducibles: I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de

Por su parte, el artículo 1o. de la LIVA establece:

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el *impuesto a su cargo* y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del *impuesto a su cargo*, el impuesto que se le hubiere retenido.

El artículo 1-C, fracción V, de este mismo ordenamiento estatuye:

Cuando el adquirente haya efectuado algún cobro parcial a cuenta de la contraprestación total consignada en los documentos pendientes de cobro, el cedente de los documentos mencionados podrá disminuir del *impuesto al valor agregado determinado a su cargo* conforme al párrafo anterior, el impuesto al valor agregado que haya sido previamente determinado por dicho cobro parcial, conforme a lo señalado en la fracción IV anterior.

Conforme al CFF, en su artículo 14-B-I-C se indica:

Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de *impuestos del ejercicio* y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

De las expresiones anteriores flota la misma idea: al monto que resulte de disminuir al impuesto causado o cuota ordinaria, el importe de determinados conceptos, como los acreditamien-

terceros". Por su lado, el artículo 176 reza: "Lo señalado en este párrafo solo será aplicable si la entidad extranjera no está sujeta a algún crédito o beneficio fiscal en su país o jurisdicción de residencia que reduzca su base imponible o impuesto a pagar que no se otorgaría en México, y cuando dicho país o jurisdicción tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con México".

tos, retenciones de impuesto o pagos provisionales contemplados por la legislación tributaria, conforme a la normativa de cada tributo. Este concepto alude a cantidades que pueden ser de signo positivo, cuando las minoraciones que se apliquen no rebasan el monto correspondiente al impuesto causado, o bien de signo negativo, cuando los conceptos que se apliquen para disminuir el impuesto causado rebasen el monto de éste, dando lugar a un saldo a favor susceptible de ser devuelto.

Los elementos que se disminuyen del impuesto causado o cuota ordinaria pueden tener un carácter estructural o no, según resulten necesarios para reconocer el monto real del tributo adeudado, evitando que, por la mecánica propia del gravamen, se genere un doble pago del impuesto, o bien sean producto de una liberalidad del Estado.

Así, en el primer caso, un acreditamiento o crédito fiscal no es más que la constatación de que el fisco tiene una deuda frente al contribuyente, y, por lo mismo, debe restarse del impuesto causado o cuota ordinaria. Algo similar sucede cuando hablamos de la necesidad de restar del impuesto causado los pagos provisionales enterados mensualmente.

Retomaré el ejemplo utilizado en el tema anterior, respecto del ISR para personas morales, para mostrar ahora la cuota tributaria o impuesto por pagar:

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	

(=)	ISR anual (cuota ordinaria)	\$90,000
(-)	Pagos provisionales del ISR del ejercicio	\$30,000
(-)	ISR acreditable en el extranjero	\$10,000
(-)	ISR por dividendos	\$20,000
(-)	ISR retenido por terceros	\$10,000
(=)	ISR a cargo (o a favor) del ejercicio (cuota tributaria)	\$20,000

Un punto por demás indispensable para reflexionar es el relativo a determinar si estos elementos siguen formando parte de la estructura del tributo y si, por ello mismo, se pueden calificar de elementos esenciales de éste.

Por su parte, la teoría tradicional creada por la jurisprudencia nacional, como he tenido ocasión de repasar a lo largo de los anteriores capítulos, es renuente a aceptar que existan más elementos esenciales que los enunciados en una vieja jurisprudencia: el objeto, el hecho imponible, el sujeto, la base, la tasa y la época de pago. Muy empedrado ha estado el camino para que la jurisprudencia acepte nuevos elementos esenciales del impuesto a los cuales se les apliquen los principios tributarios. Sostengo que es el caso de la cuota tributaria.

Aparentemente, las figuras jurídicas que se restan del impuesto causado o cuota ordinaria se encuentran fuera de la órbita del tributo, de sus elementos esenciales. Pero esto es sólo aparente, porque en realidad no es así. Estos elementos siguen siendo esenciales al tributo, hasta en tanto el legislador no cierre la posibilidad de determinar el gravamen.

Esta afirmación tiene sustento en el artículo 31-IV constitucional, que obliga a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; de suerte que si esas leyes (como la del IVA, las del IESPS o la del ISR) establecen que se debe tributar —respetando la mecánica de cada tributo— hasta satisfacer el monto resultante de la cuota tributaria, no hay

razón para asumir que esa obligación constitucional se cumple únicamente al cubrir el impuesto causado. La obligación constitucional y legal de tributar concluye cuando se cubre la cuota tributaria. Ni antes ni después.

Al tratarse de un acto unilateral del titular de la potestad tributaria normativa la configuración de la cuota tributaria, a través del cual al impuesto causado se le restan algunos elementos, es evidente que incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución, de ahí que esta figura y los elementos que se le restan deben hallarse sometidos a los postulados consagrados en el artículo 31-IV constitucional, en tanto quedan sujetos al principio de reserva de ley, en la medida en que es el propio legislador quien debe regular sus aspectos esenciales, habida cuenta que tal figura jurídica es utilizada para ajustar el gravamen a la realidad económica actual, disminuyendo la carga tributaria a través de una distinta cuantificación, en tanto guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria, y, por ende, también debe dar un trato equitativo para evitar su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico.

Además, es claro que los pagos provisionales y los acreditamientos, en muchos casos, son inherentes a la mecánica del tributo; se insertan en su metodología, y modifican o alteran la forma en que se calcula, por lo que deben calificarse de elementos que permiten seguir midiendo la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

También es claro que esos elementos afectan la estructura, el diseño y el monto del tributo, al grado de que estimo deben estar insertos dentro de la definición del tributo mismo.

En tales condiciones, sostengo que en tanto el Estado siga introduciendo figuras previas a la determinación de la cuota tributaria o impuesto por pagar, estaremos frente a un elemento esencial del mismo. Esas figuras siguen teniendo carácter tributario, y como consecuencia les son aplicables los principios de justicia tributaria. Es decir, a los tradicionales elementos esenciales, como

objeto, hecho imponible, sujeto, base, tasa, tarifa o cuota, se debe adicionar hoy día la “cuota tributaria”.

II. ELEMENTOS QUE SE TOMAN EN CONSIDERACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LA CUOTA TRIBUTARIA

Para la determinación de la cuota tributaria, el Estado cuenta también con distintas figuras, como las siguientes:

- a) Pagos provisionales.
- b) Acreditamientos.
- c) Retenciones del impuesto hechas por terceros.

a) *Pagos provisionales*. En realidad, como bien lo indica la jurisprudencia 2a./J. 138/2015 (10a.),¹²¹ existen dos formas para calcular y enterar el tributo de manera provisional o parcial, a saber:

- 1) *Pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio anual*. Éstos se caracterizan por ser un adelanto del que se calculará al momento de formularse la declaración anual, es decir, este tipo de pago parcial tiene la finalidad de desplegar una especie de abono del tributo que se conjetura al concluir el año correspondiente, y requiere, para su correcta determinación, de la unión del valor de todos los actos gravados causados durante la anualidad para alcanzar una certeza acorde con la realidad del gobernado.
- 2) *Pagos provisionales con carácter definitivo*. Son los que el contribuyente debe entregar a las autoridades fiscales de modo inmediato una vez causado el tributo, y ya que no depende de la reunión de mayores datos o de conocer del importe de otras actividades gravadas por la contribución aludi-

¹²¹ Décima Época, Registro: 2010358, Segunda Sala, *Gaceta del SJF*, libro 24, noviembre de 2015, tomo II, página: 1185.

da durante el ejercicio anual de calendario, son decisivos y no son considerados como un anticipo del que se calcula al término al final del año.

b) *Los acreditamientos del impuesto por pagar.* A diferencia de aquellos acreditamientos que inciden directamente sobre la base, aquí el acreditamiento opera sobre el impuesto a pagar, pues consiste en restar del impuesto a cargo del contribuyente, el impuesto que éste haya pagado con ocasión de otros actos o actividades gravados, o bien cuando artificialmente el Estado le concede este derecho para reducir su obligación cuantitativa. Son los acreditamientos más frecuentes en la práctica tributaria, porque inciden sobre el monto a pagar.¹²²

Las razones que los justifican son preservar la lógica interna del gravamen, cumplir con algún postulado constitucional, o bien de política pública, principalmente de tipo fiscal.

De esa manera, si la legislación no reconoce el derecho a acreditar los pagos provisionales contra el impuesto anual —en materia de ISR y de cualquier contribución en la que los enteros provisionales se efectúan a cuenta del causado en un periodo mayor, tradicionalmente anual—, ello se traduce en un pago duplicado de dicho gravamen, y eleva al doble la tasa efectiva del mismo, lo cual tiene un efecto no previsto ni pretendido, que resulta no sólo indeseable, sino inconstitucional, pues el juicio de constitucionalidad sobre el reconocimiento del crédito se encamina a que la contribución se ajuste a su configuración normativa ordinaria, eliminando los errores o vicios que tienen como consecuencia de que el gravamen se recaude en exceso a la capacidad que en abstracto se aprecia para establecer el tributo, y que en concreto se materializa en un monto determinado.

¹²² Novena Época, Registro: 173971, *S7F* y *su Gaceta*, tomo XXIV, octubre de 2006, Tesis: P./J. 105/2006, página: 9, de título VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTOS, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

Asimismo, puede darse el caso de que el legislador persiga ciertos fines fiscales, a los que el acreditamiento resulta esencial, como cuando establece contribuciones complementarias o vinculadas en la consecución del propósito de una de ellas, supuestos en los que el acreditamiento puede demandarse desde la óptica constitucional, como acontecía, por ejemplo, en el acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado contra el impuesto al activo causado, pues los fines de este último se atienden en la medida en que la complementariedad de ambos gravámenes se traduce en hacer tributar a los activos concurrentes en la generación de utilidades que no hubieran pagado impuesto sobre la renta.

También puedo citar el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero. En efecto, si no se permitiera el acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido por no residentes, ello provocaría un efecto de doble tributación, que no necesariamente puede tacharse de inconstitucional, pero desde luego atentaría contra la política fiscal seguida por el Estado mexicano, y en casos extremos puede llevar a escenarios desproporcionados, sobre todo cuando la doble imposición se dé en condiciones que provoquen la confiscatoriedad del gravamen.

De lo anterior pueden apreciarse los fines de la lógica o mecánica del gravamen, así como del cumplimiento de la política tributaria perseguida por el Estado, y puede afirmarse —al igual que en el caso de las deducciones— que se trata de conceptos que buscan que el tributo plasme los criterios de justicia y eficacia técnica que deben regir en su implementación y aplicación, ya que este tipo de créditos no pueden o no deben equipararse o sustituirse por subvenciones públicas o por asignaciones directas de recursos, en la medida en que no buscan, primordialmente, la promoción de conductas.

Los acreditamientos están vinculados con los pagos provisionales en el ISR. Para explicar este tema y el de los acreditamientos, voy a permitirme exponer lo siguiente: la necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de una empresa, que realiza actividades en forma ininterrumpida, obliga

a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere.

Ese lapso se conoce como “ejercicio fiscal”, que coincide con el año natural (1o. de enero al 31 de diciembre). Las leyes fiscales que reconocen este principio (periodo contable) exigen a las empresas, que contabilicen y determinen si tuvieron ganancias o no durante ese año. Para ello, las empresas deben restar a los ingresos que recibieron durante el año, los gastos e inversiones estrictamente necesarios que también realizaron. Esa diferencia es la utilidad. Sobre ella se aplica el ISR. Las empresas deberán declarar esto a la hacienda pública y pagar el ISR a más tardar en marzo del año siguiente.

Por ejemplo, supongamos que una empresa tuvo utilidades de 36,000 pesos durante el año fiscal anterior. A esa utilidad se le debe aplicar la tasa del 30%, resultando entonces que declara y paga en marzo 12,000 pesos. Hasta aquí todo está claro, ¿no es cierto?

Sin embargo, el Estado estimó (a finales de los años cuarenta del siglo XX, por influjo de la legislación norteamericana y producto de la Segunda Guerra Mundial) conveniente que esos 12,000 pesos se enteraran mes con mes (1,000 pesos por mes), y no esperar hasta marzo del año siguiente para recibir todo el impuesto. El Estado tendría la seguridad de recibir 1,000 pesos cada mes, y no la improbable cantidad de 12,000 pesos al final del año (“más vale pájaro en mano, que cientos volando”), porque los particulares podrían utilizar ese recurso antes de pagar el impuesto. Es así como surgieron los “pagos provisionales”.¹²³

¹²³ En ese sentido se resolvió el Amparo directo 1438/87. Productos Medix, S. A. 21 de abril de 1988, que dio surgimiento a la tesis que puede consultarse en la Octava Época del *STF*, Registro: 800245, Tribunales Colegiados de Circuito, tomo I, segunda parte-2, enero-junio de 1988, página: 459, cuyo rubro y contenido es el siguiente: “PAGOS PROVISIONALES. SON VERDADERAS CONTRIBUCIO-

Pero si conforme al principio de periodo contable los resultados de la empresa sólo se pueden conocer al final del ejercicio, ¿con base en qué criterios se exigen pagos provisionales? Tal vez la resolución del A.R. promovido por la *Compañía Siderúrgica de Guadaluajara, S. A. de C. V.* nos ilustre mejor:

...el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio... se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley.¹²⁴

En otras palabras, para aproximarse a un monto que sea lo más real y objetivo posible, la ley (artículo 14, LISR) creó el denominado “coeficiente de utilidad”, que toma como base la utilidad que se tuvo en el ejercicio fiscal anterior.

Pero el punto no termina ahí. El cálculo del impuesto anual siguió siendo el mismo, pero ahora adicionado con la carga ad-

NES LOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los pagos provisionales establecidos en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la época de los hechos (1984), son verdaderas contribuciones, puesto que los mismos constituyen pagos a cuenta del impuesto del ejercicio que se descontarán al presentar la declaración anual; dichos pagos se deben efectuar en el tiempo y de acuerdo con bases ciertas y determinadas que fija el precepto, por lo que no es posible admitir que en su cálculo no se respete el principio de certidumbre que deben observar los tributos; además, tales abonos se establecieron por comodidad, para que al final del ejercicio el contribuyente no tuviera que pagar la totalidad del impuesto que importa un desembolso fuerte en algunos casos, así como que el estado también requiere liquidez para realizar todas las funciones inherentes a su competencia”.

¹²⁴ Novena Época, Registro: 175794, Primera Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXIII, febrero de 2006, Tesis: 1a. XXXV/2006, página: 644.

ministrativa y económica de calcular y determinar los pagos provisionales. La diferencia —siguiendo el caso hipotético que ofrecemos— es que al determinar el ISR anual en marzo, la empresa declara al fisco que tuvo utilidades de 36,000 pesos, y que debe pagar 12,000 pesos por concepto de ISR, pero al mismo tiempo advierte a la hacienda pública que tiene a su favor un “crédito fiscal” por esta última cantidad (12,000 pesos), es decir, un monto de impuesto que ya ha cubierto al Estado por concepto de “pagos provisionales”. La empresa procede entonces a “acreditar” frente a su obligación anual los pagos provisionales, quedando entonces el resultado de impuesto anual en 0 pesos.

Es posible que el resultado conlleve a un “saldo a favor” o un “saldo en contra”. En el primer caso significaría que la empresa hizo pagos provisionales superiores al monto final de 12,000 pesos (supongamos que hizo pagos por 13,200 pesos), entonces la empresa tendrá derecho a la “devolución” de ISR por un monto de 1,200 pesos. Por el contrario, si los pagos provisionales fueron inferiores al monto de ISR anual (supongamos 10,000 pesos), la empresa deberá declarar y pagar la diferencia de 2,000 pesos al fisco en marzo.

c) *Las retenciones del impuesto hechas por terceros.* La retención es una figura que permite a un tercero que realiza un pago al contribuyente, retener la parte del impuesto que la ley establece para enterarla directamente a la hacienda pública.

La finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del impuesto no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que por disposición legal se encuentra en el lugar de aquél, y, por ende, obligado a realizar la retención del impuesto que se le traslada.

Un ejemplo de retención es aquel que realiza el patrón al cubrir los pagos por concepto de salario que realiza a sus trabajadores con ocasión del ISR que éstos deben cubrir a la hacienda pública. La retención que un tercero realiza al contribuyente es un elemento que debe restarse para obtener la cuota tributaria.

III. ELEMENTOS QUE AMINORAN LA CUOTA TRIBUTARIA

Una vez que se ha obtenido la cuota ordinaria y a ésta se le han sustraído los pagos provisionales, los acreditamientos y las retenciones correspondientes, se obtendrá la cuota tributaria. Sin embargo, la normatividad en algunas ocasiones prevé otras figuras que aminoran el monto de dicha cuota tributaria. Debo remarcar algo importante: no es lo mismo un elemento que se integra para formar la cuota tributaria (pagos provisionales, acreditamientos o retenciones) que elementos que sólo sirven para aminorar la cuota tributaria una vez que se ha determinado. Me refiero, en concreto, a figuras como: a) reducciones del impuesto, b) subsidios del impuesto y c) estímulos del impuesto.

a) *Reducciones del impuesto*. En este caso no se reduce la base ni la tarifa aplicable, sino el monto del impuesto ya determinado. Como ya adelantamos, la reducción es una figura que suele utilizarse cuando se pretende disminuir los montos de una misma figura.

Por ejemplo, el artículo 152, fracción IV, del Código Financiero del DF establece:

IV. Tratándose de los inmuebles que a continuación se mencionan, los contribuyentes tendrán derecho a una *reducción del impuesto a su cargo*: 1. Del 80% los dedicados a usos agrícola, pecuario, forestal, de pastoreo controlado, ubicados en la zona primaria designada para la protección o conservación ecológica; para lo cual deberá presentar una constancia de dicho uso, emitida por la Secretaría del Medio Ambiente, durante el ejercicio fiscal que corresponda.

Otro ejemplo viene señalado en el artículo 74 de la LISR, en la parte que indica:

Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 o 20 veces el

salario mínimo general elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, *reduciéndose el impuesto determinado* conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40% tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales.

Un ejemplo más viene señalado en el artículo 111 de la LISR, en el que se dispone:

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributado en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

TABLA										
<i>Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el régimen de incorporación fiscal</i>										
<i>Años</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
Por la presentación de ingresos, erogaciones y proveedores	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Finalmente, también puedo citar como ejemplo el artículo 3 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, que indica: “Si el precio del automóvil es superior a \$759,271.24, se *reducirá del monto del impuesto determinado*, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y \$759,271.24”.

b) *Los subsidios del impuesto*. Consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de

los particulares con fines de fomento durante periodos determinados, para estimular artificialmente el consumo, la producción de un bien o servicio o a un sector social en particular.

Conviene apuntar que la mayoría de los subsidios que regulan la normatividad tributaria en realidad son subsidios presupuestales que únicamente afectan el impuesto ya determinado. No se engarzan con ninguno de los elementos esenciales del tributo, por lo que no se rigen por los principios de justicia tributaria como en el caso del “subsidio acreditable”.¹²⁵

Otro ejemplo viene dado por el subsidio otorgado por el gobierno de la Ciudad de México para el pago del impuesto sobre tenencia de vehículos en 2013.¹²⁶ En este caso el gobierno de la Ciudad de México otorgó un subsidio (estímulo fiscal) del 100% del monto al que ascendía el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos establecido en el artículo 160 del Código Fiscal local a las personas físicas y morales sin fines de lucro, cuyos vehículos tuvieran un valor que no excediera de 250,000 pesos siempre que se encontrara al corriente del pago de dicho tributo y, además, liquidara el derecho por concepto del refrendo de las placas correspondiente al año mencionado; ese estímulo se generó con la única finalidad de apoyar la economía de los capitalinos ante el contexto económico nacional y mundial, bajo políticas de austeridad y responsabilidad, particularmente para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones locales.

Un ejemplo de este tipo de subsidio lo es actualmente el denominado “subsidio al empleo”. Éste consiste en un apoyo que el

¹²⁵ Novena Época, Registro: 163749, *S7F y su Gaceta*, tomo XXXII, septiembre de 2010, Tesis: P./J. 85/2010, página: 23. RENTA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

¹²⁶ Novena Época, Registro: 167356, Segunda Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXIX, abril de 2009, Tesis: 2a. XXXVII/2009, página: 734. SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

gobierno federal otorga a los trabajadores que reciben un salario bajo. Por ejemplo, si un trabajador recibe 7,000 pesos mensuales por salario, conforme a esta figura del subsidio al empleo, su patrón ya no le retendrá el ISR que antes debía pagar, sino que ahora, incluso, recibirá 217.61 pesos adicionales, es decir, 7,217.61 pesos. Esto no es un aumento de sueldo, sino un subsidio del gobierno federal. ¿Cómo opera? El patrón debe pagárselo al trabajador, y éste después, podrá acreditarlo contra el ISR que él, a su vez, debe pagar al SAT.

Como puede observarse, este subsidio se implementó con la finalidad de aumentar los ingresos disponibles del trabajador a través del importe entregado en efectivo por el patrón. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador.¹²⁷

c) *Los estímulos del impuesto.* Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja, de desigualdad o, simplemente, de política fiscal, de ahí que exista un amplio margen de discrecionalidad del legislador para establecer o no esta figura jurídica (1a./J 105/2011).

Por virtud de criterio jurisprudencial, este elemento debe venir referido en la Ley (2a./J 26/2010). El estímulo es un medio o instrumento para hacer efectivas o reales otras figuras tributarias, como la reducción, la disminución, las deducciones, el acreditamiento e, incluso, el subsidio, aunque en sí misma puede prever un régimen fiscal especial para ciertos sujetos o regular cualquier situación de privilegio para determinados contribuyentes.

Los estímulos, al igual que los subsidios, pueden tener carácter fiscal o no. Cuando no tienen este carácter, como en el caso de

¹²⁷ *Idem.*

estímulos sobre la cuota tributaria, es porque carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria, y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución.

Como muestra de estímulos presupuestarios regulados en leyes fiscales, es decir, estímulos que no afectan a algún elemento esencial del tributo, y que únicamente afectan la cuota tributaria, tenemos los siguientes:

1) El contenido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la LIF para 2009, materializado a través de un acreditamiento, que otorgaba a personas que realizaban actividades empresariales (con excepción de la minería), que compraban diésel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, era indudable que estos factores eran ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios —de donde surge el deber de pago— o al impuesto sobre la renta —con el cual se acredita—, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales, como objeto, base, tasa o tarifa, o integran su mecánica;¹²⁸ tampoco tienen alguna trascendencia en la capacidad contributiva ni en la determinación y monto del gravamen que debe pagarse, pues además es ajeno a la mecánica del tributo.¹²⁹

2) El previsto en el artículo decimoséptimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua, para el Ejercicio Fiscal de 2013, reformado mediante Decreto 1197/2013 X P.E., publicado en el *Periódico Oficial* de la entidad el 9 de febrero de 2013, al establecer un estímulo fiscal respecto de la tarifa de los derechos por servicios de inscripción en el registro público de la propiedad y del notaria-

¹²⁸ Novena Época, Registro: 163343, Segunda Sala, *S7F y su Gaceta*, tomo XXXII, diciembre de 2010, Tesis: 2a./J. 185/2010, página: 497.

¹²⁹ Décima Época, Registro: 2016353, Segunda Sala, *Gaceta del S7F*, libro 52, marzo de 2018, tomo II, Tesis: 2a./J. 21/2018 (10a.), página: 1147.

do, relativa anexa a dicho ordenamiento, específicamente en su apartado IV, numerales 13 A 18.¹³⁰

El precepto citado establece un estímulo fiscal de quince mil pesos con relación a la tarifa fijada para los derechos por las inscripciones relativas a la adquisición o actos traslativos de dominio de inmuebles, por el que el contribuyente puede pagar, por el mismo servicio, el noventa, el ochenta, el sesenta o el treinta por ciento de dicha cantidad. Ahora bien, si el legislador consideró el costo de quince mil pesos como contraprestación por los servicios indicados, y dicha cuota es fija e igual para todos aquellos que los soliciten, el precepto referido no viola los principios tributarios de proporcionalidad y equidad en materia de derechos, ya que si con posterioridad el contribuyente obtiene una disminución en su cobro, de acuerdo con el estímulo aplicado, ello no implica que se pierda la naturaleza del derecho por servicio, pues el estímulo no incide o repercute en alguno de los elementos esenciales de esa contribución, como son el sujeto, el objeto, la base y su tasa o tarifa, ya que no forma parte de la mecánica para su determinación.

3) El regulado en el artículo 9o., último párrafo, de la LIF para 2013. El artículo citado establecía que a las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, que se hubieran adherido al “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos”, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 5 de diciembre de 2008, y que estuvieren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012, se les extendería hasta 2014 el beneficio fiscal consistente en acreditar sólo determinado porcentaje del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores.

Esto es, el estímulo fiscal se otorgaba a las entidades públicas mencionadas, en su carácter de patrones retenedores, en relación con la obligación formal de retener y enterar el impuesto sobre la

¹³⁰ Décima Época, Registro: 2006490, *Gaceta del SJF*, libro 6, mayo de 2014, tomo III, Tesis: XVII.1o.P.A. J/4 (10a.), página: 1611.

renta a cargo de sus trabajadores, sin que se alterara ni modificara el impuesto, sino únicamente los ingresos que se debían enterar al fisco.¹³¹

IV. LA CUOTA RESIDUAL Y LOS ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN

Como he expresado anteriormente, la legislación mexicana tampoco tiene un concepto para referirse al monto que resulta de adicionar a la cuota tributaria su actualización y los accesorios (multas, recargos, gastos de ejecución), de manera que me parece necesario proponer uno, decantándome por el de cuota residual. Ésta sería entonces el monto que resulta de adicionar la actualización y los accesorios a la cuota tributaria de signo positivo.

Recordemos que en términos del último párrafo del artículo 2o. del CFF, por accesorios de las contribuciones debemos comprender las sanciones, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF. Retomaré el ejemplo anterior.

(+)	Ingresos acumulables	\$500,000
(-)	Deducciones autorizadas	\$100,000
(=)	Utilidad (o pérdida fiscal) fiscal	\$400,000
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$40,000
(=)	Utilidad (o pérdida) fiscal parcial	\$360,000
(-)	Pérdidas fiscales por amortizar	\$60,000
(=)	Resultado fiscal	\$300,000
(x)	Tasa del ISR 30%	
(=)	ISR anual (cuota ordinaria)	\$90,000

¹³¹ Décima Época, Registro: 2008804, Segunda Sala, *Gaceta del SJF*, libro 17, abril de 2015, tomo I, Tesis: 2a./J. 26/2015 (10a.), página: 640.

(-)	Pagos provisionales del ejercicio	\$30,000
(-)	ISR acreditable en el extranjero	\$10,000
(-)	ISR por dividendos	\$20,000
(-)	ISR retenido por sistema financiero	\$10,000
(=)	ISR a cargo (o a favor) del ejercicio (cuota tributaria)	\$20,000
(+)	Actualización	\$2,500
(+)	Multas	\$3,500
(+)	Recargos	\$4,000
(+)	Gastos de ejecución	\$600
(=)	Cuota residual	\$30,600

Más allá de esto, nos encontramos con las figuras sancionatorias o reactivas del Estado ante el incumplimiento del contribuyente o sujeto obligado. La cuota residual está fuera de la estructura del tributo, y, por lo mismo, todos los elementos que se integran también. Éstos giran en torno a un impuesto ya determinado, y, por lo mismo, su naturaleza es ajena al tributo y a los principios de justicia tributaria. Los elementos necesarios para integrar la cuota residual son los siguientes:

- a) Actualización del impuesto.
- b) Multas.
- c) Recargos.
- d) Gastos de ejecución.
- e) Indemnización al fisco en términos del artículo 21 del CFF.
- f) La condonación.

a) *La actualización del impuesto.* Esta figura modifica el gravamen al incrementar el monto a pagar. Su apoyo es el artículo 17-A y 21 del CFF, y consiste en ajustar la deuda tributaria al nivel inflacionario, que se determina a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor. Estos preceptos establecen, respectivamente:

Artículo 17-A. 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.

Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que 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.

Esto significa que cuando el contribuyente no cumple en tiempo su obligación de pago de un crédito fiscal, deberá actualizar el monto de esa deuda, tomando como fecha de inicio el mes en que debió hacer legalmente el pago y hasta el mes en que se vaya a pagar, de acuerdo con los cambios de precios en el país de ese periodo, es decir, el nivel inflacionario que se presentó en tal lapso, y para ello lo primero que debe hacerse es obtener el “factor de actualización”.

Éste se obtiene al dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes anterior al más reciente del periodo entre el INPC correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo, como lo indica el citado artículo 17-A. El mecanismo de cálculo quedaría de la forma siguiente:

	<i>Concepto</i>
	INPC del mes anterior a aquel en el que se va a efectuar el pago.

	<i>Concepto</i>
Entre:	INPC del mes anterior a aquel en el que debió haberse efectuado el pago.
Igual:	Factor de actualización.

Ejemplo: el 17 de enero de 2019 se debió haber cubierto el ISR correspondiente a pagos provisionales de diciembre de 2018 por un monto de 354,278.19 pesos; sin embargo, el entero se reanulará el 20 de julio de 2019, pero deberá ser “actualizado”.

Para actualizar la cantidad adeudada, conforme a la ley, primero debemos obtener el factor de actualización, lo cual significa consultar el INPC¹³² de junio de 2019,¹³³ que es el mes anterior a aquel en el que se va a efectuar el pago, y el INPC de diciembre de 2018,¹³⁴ pues es el mes anterior a aquel en el que debió haberse efectuado el pago.¹³⁵

	<i>Concepto</i>	<i>Puntos</i>
	INPC de junio de 2019.	103.299
Entre:	INPC de diciembre de 2018.	103.020
Igual:	Factor de actualización.	1.0027

Una vez que se ha obtenido el factor de actualización, éste se multiplicará con el monto de la contribución adeudada, quedando el cálculo de esta forma:

¹³² El mismo CFF, en su artículo 20, segundo párrafo, señala que este INPC se calculará por el INEGI y se publicará en el *DOF*. Por su parte, el artículo 20 bis establece la forma de cálculo del INPC que debe llevar a cabo el INEGI.

¹³³ Publicado en el *DOF* del 10 de julio de 2019.

¹³⁴ Concretamente, el INPC de diciembre de 2018 fue de 103.020 puntos, según *DOF* del 10 de enero 2019, pues se publica dentro de los diez días siguientes.

¹³⁵ Debe tenerse presente que, en términos de la LISR, los contribuyentes hacen pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, y cada pago debe hacerse a más tardar el 17 del mes siguiente.

	<i>Concepto</i>	<i>Puntos</i>
	ISR que debió haberse pagado el 17 de enero de 2019.	\$354,278.19
Por:	Factor de actualización.	1.0027
Igual:	Contribución actualizada.	\$355,234,74

En suma, el cálculo de la contribución actualizada se presenta de la forma siguiente:

	<i>Contribución que se adeuda</i>
+	Parte actualizada
=	Contribución actualizada

b) *Multa*. Es la sanción administrativa típica por excelencia. Se aplica independientemente de que la hacienda pública decida iniciar un proceso penal en contra del infractor, si procede (artículo 70 del CFF). La multa impuesta por las autoridades fiscales no difiere en cuanto a su naturaleza de la multa administrativa.

Para efectos de nuestro objetivo, la multa regulada en los ordenamientos fiscales suele establecerse con cantidades fijas o tomando en cuenta un porcentaje de la contribución omitida. Al igual que la contribución omitida, la multa también debe actualizarse, como lo indica el artículo 70, párrafo segundo, del CFF: “Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del Artículo 17-A de este Código”.

Por su parte, la multa actualizada se calcula de la forma siguiente:

	<i>Monto de la multa</i>
+	Parte actualizada de la multa
=	Multa actualizada

c) *Recargos*. Del contenido del CFF se desprende que existen dos tipos de recargos: 1) recargos que se causan a manera de interés por concepto de prórroga para el pago de los créditos (artículos 66 y 66-A del CFF), y 2) recargos que se causan por concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno (artículo 21 del CFF).

Respecto a su naturaleza jurídica, Giuliani Fonrouge y el anterior Tribunal Fiscal de la Federación los consideran como resarcimiento; Margarita Lomelí Cerezo y Arrijo Vizcaíno, como intereses moratorios; Moreno Padilla y Carrasco Villarreal, como indemnización; Lerdo de Tejada y De la Garza, como sanción.

Para mí, se hace preciso diferenciar entre los recargos que se cubren por la falta de pago oportuno, caso en el cual son verdaderos intereses moratorios; los que se pagan por la prórroga en el pago de los créditos fiscales, en cuyo supuesto estaremos frente a una indemnización, y, finalmente, los recargos que se pagan en exceso al nivel inflacionario existente, que no son más que una sanción.

En efecto, en la medida en que los recargos realmente resarcen al fisco de la falta oportuna de un crédito, tendrán la calidad de interés moratorio o indemnización, según ya expliqué, indemnización que para no convertirse en punitiva debe calcularse de acuerdo con el nivel inflacionario existente. El nivel inflacionario es, pues, el mejor parámetro para calificar si los recargos son intereses moratorios, indemnización o verdaderas sanciones.

Sin embargo, debe ponerse de relieve que, para la SCJN en la jurisprudencia P/J 124/99, los recargos y la actualización son figuras distintas, lo que ha reiterado en la jurisprudencia 33/2009 de la 2a. Sala.

Los recargos empiezan a correr al día siguiente en que los créditos fiscales se hicieron exigibles, y se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra insoluto el crédito. La tasa de los recargos se fija anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación y se adiciona en un 50%, según el artículo 21 del CFF.

Por otro lado, este mismo artículo, en su segundo párrafo, establece como tope máximo para el pago de recargos, una canti-

dad igual a la que se origine durante cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 del mismo (cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Causantes; no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el CFF, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración, estando obligado a presentarla) y estos recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización por cheque devuelto, los gastos de ejecución y las multas.

Finalmente, resulta necesario indicar que cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente.

Resumiendo, los recargos se calculan de la forma siguiente:

	<i>Contribución actualizada</i>
+	Multa actualizada
=	Monto fiscal actualizado
+	Recargos
=	Monto fiscal total

d) *Gastos de ejecución*. Se trata de aquellas erogaciones que debe realizar el fisco para hacer efectivo un crédito fiscal. Estos gastos son de cinco tipos, según el artículo 150 del CFF:

- 1) Por notificación de requerimiento de pago de los créditos.
- 2) Por el embargo de bienes o negociaciones.
- 3) Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación de bienes al fisco federal. Se cobran a razón del 2% del monto de cada una de las diligencias antes mencionadas, pero nunca podrán ser inferiores a 260 pesos. El CFF establece que en ningún caso los gastos de ejecución por cada diligencia pueden exceder de 41,350 pesos.
- 4) Por los gastos de ejecución extraordinarios, como los de transporte de los bienes embargados, avalúos, impresión y

publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores. Su destino es el de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales.

- 5) La práctica del avalúo que ordenen las autoridades fiscales cuando éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente. En tal caso, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

En mi opinión, estos cobros tienen en realidad la naturaleza jurídica de derechos, porque se refieren a una actividad administrativa realizada en ejercicio de sus funciones públicas; es decir, constituye una actividad inherente a su soberanía, que ningún organismo puede hacerlo en sustitución. Si esto es así, el monto de los derechos debe estar de acuerdo con el costo aproximado del servicio que se presta, siendo consecuentemente contrarios al artículo 31, fracción IV, constitucional, el que se establezca un porcentaje sobre el monto de la contribución omitida, pues no es en esa forma como se calcula el costo del servicio. Es decir, para la hacienda pública representa el mismo costo notificar un crédito de cien pesos que otro de cien mil pesos.

	<i>Contribución actualizada</i>
+	Multa actualizada
=	Monto fiscal actualizado
+	Recargos
=	Monto fiscal total
+	Gastos de ejecución
=	Cuota residual

e) *Indemnización al fisco*. El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización, que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de otros accesorios. Esta misma figura existe en la regulación mercantil.

Para proceder al cobro, la autoridad requerirá al librador del cheque para que dentro de un plazo de tres días efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Una vez transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso proceda.

f) *La condonación del impuesto*. En la condonación ya ha nacido la obligación tributaria y, por ende, es exigible, pero se perdona su cobro. Sólo opera sobre el impuesto a pagar, de manera que se encuentra fuera de la estructura tributaria; no afecta ningún elemento del gravamen.

En efecto, la condonación de deudas tributarias puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general, en el marco de libertades que otorga la propia ley suprema.

Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado, que como instrumento de índole excepcional se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo.¹³⁶

Recientemente se reformó el artículo 28 constitucional, en su primer párrafo, agregando la prohibición para condonar impuestos. El citado artículo quedó redactado de la forma siguiente:

Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos; las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

Es el artículo 39, fracción I, del CFF, el encargado de señalar los términos y condiciones bajo los cuales se puede otorgar una condonación de impuestos. Establece este dispositivo:

Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

¹³⁶ Décima Época, Registro: 2012227, *Gaceta del S7F*, libro 33, agosto de 2016, tomo I, Tesis: P./J. 3/2016 (10a.), página: 9.

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