

Viabilidad de la aplicación del escrutinio estricto en el examen constitucional de los estímulos fiscales de la región fronteriza norte de México

*Jesús Ángel Verdín Bermea
Sergio Lagunas Puls
Miguel Ángel Oropeza Tagle*

Resumen

En el contexto actual de México, frente a la innegable importancia de los ingresos tributarios y a la desigualdad en las condiciones socio-económicas de los contribuyentes a lo largo y ancho del país, instrumentos de la política fiscal como los estímulos, subsidios y créditos fiscales, han sido valiosas herramientas para tratar de conseguir un desarrollo equitativo generalizado que a la postre garantice, además de mejores condiciones de vida para sus destinatarios, mayores ingresos tributarios para el Estado. Sin embargo, es indispensable que estos instrumentos se diseñen, apliquen y evalúen de manera justa y con la profundidad que ameritan, para abordar la desigualdad social y económica en lugar de agravarla. Esto precisa, además de la tradicional evaluación económico-administrativa previa y posterior a la aplicación de los subsidios y estímulos, una evaluación constitucional en caso de requerirse y así demandarlo los sujetos legitimados

para ello, en la que se pueda abordar a profundidad y tomando en consideración la idoneidad de la medida analizada, así como los resultados que se han obtenido a partir de esta.

El análisis de constitucionalidad de una norma puede llevarse a cabo utilizando dos enfoques principales, el escrutinio laxo y el escrutinio estricto; sin embargo, históricamente puede darse cuenta de una negativa casi generalizada para abordar las normas fiscales o los instrumentos de política fiscal mediante el escrutinio estricto. Por ello, uno de los objetivos centrales es desafiar los criterios jurisprudenciales tradicionalmente cerrados que han dificultado que los contribuyentes en situación de desventaja puedan ejercer plenamente sus derechos a través de vías jurisdiccionales, a través del análisis en particular del caso de los estímulos fiscales vigentes en la frontera norte de México, en donde, a partir de un estudio documental, se propone la posibilidad de replantear el enfoque y la interpretación de las leyes fiscales, a fin de contribuir a la construcción de un marco legal más inclusivo, equitativo y sobre todo, libre de distinciones injustificadas.

Palabras clave: Estímulos, igualdad, equidad, escrutinio.

Abstract

In the current context of Mexico, given the undeniable importance of tax revenues and the inequality in the socio-economic conditions of taxpayers throughout the country, fiscal policy instruments such as incentives, subsidies and tax credits, They have been valuable tools to try to achieve a generalized equitable development that ultimately guarantees, in addition to better living conditions for their recipients, higher tax revenues for the State. However, it is essential that these instruments are designed, applied and evaluated fairly and with the depth that they deserve, in order to address social and economic inequality instead of aggravating it. This requires, in addition to the traditional economic-administrative evaluation before and after the application of subsidies and stimuli, a constitutional evaluation if required and thus demanded by the legitimate subjects for it, in which it can be addressed in depth and taking into account consideration the suitability of the measure analyzed, as well as the results that have been obtained from it.

The analysis of the constitutionality of a rule can be carried out using two main approaches, lax scrutiny and strict scrutiny, however, historically, an almost general refusal to address fiscal rules or fiscal policy instruments through strict scrutiny can be realized. Therefore, one of the central objectives is to challenge the traditionally closed jurisprudential criteria that have made it difficult for disadvantaged taxpayers to fully exercise their rights through jurisdictional channels, through the analysis in particular of the case of tax incentives in force in the northern border of Mexico, where, based on a documentary study, the possibility of rethinking the approach and interpretation of tax laws is proposed, in order to contribute to the construction of a more inclusive, equitable and, above all, legal framework. , free of unjustified distinctions.

Keywords: Incentives, equality, equity, scrutiny.

Introducción

La disparidad en las condiciones de vida, tipo de cambio y la abismal diferencia en la capacidad adquisitiva y comercial respecto a los habitantes de la zona fronteriza del norte de México, frente a sus similares habitantes de los Estados Unidos de América, son cuestiones que históricamente han ocupado un lugar prioritario dentro de la preocupación y agenda política del Gobierno Federal; es indudable que la estrecha relación comercial y social entre pobladores de las entidades fronterizas, con el vecino país del norte se ha vuelto un potente catalizador que propicia un acelerado dinamismo comercial en la zona que, supera con creces la capacidad competitiva de los connacionales, haciendo más amplia la brecha entre las condiciones socioeconómicas de los colindantes.

En tal orden de ideas, la especial circunstancia que representa la cercanía con una potencia mundial como lo es Estados Unidos de América, plantea un reto enorme para la región fronteriza norte, ya que se precisa de un equilibrio que dé respuesta a todas las complejidades derivadas de su particular ubicación geográfica, su escasez de recursos naturales, altos índices de criminalidad y presencia activa de grupos de delincuencia organizada.

Tan apremiantes como se leen estas circunstancias, y ante la falta de verdaderas reformas estructurales que dieran efectiva respuesta a las crecientes problemáticas de esta zona, el Ejecutivo federal mediante un decreto que fuera publicado el 31 de diciembre del 2018, y que entró en vigor el primero de enero

del 2019, estableció una serie de estímulos fiscales consiste en un crédito fiscal de 50 % del Impuesto al Valor Agregado, mismo que se aplica en forma directa sobre la tasa de 16 %, a fin de que la tasa disminuida que resulte sea de 8 %; estos estímulos fueron destinados únicamente para los contribuyentes físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en las sucursales, locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte.

Un punto a destacar de este decreto es que restringe lo que debe entenderse como región fronteriza norte a los municipios de Ensenada, Playas de Rosarito, Tijuana, Tecate y Mexicali del estado de Baja California; San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta del estado de Sonora; Janos, Ascensión, Juárez, Praxedis G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides del estado de Chihuahua; Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo del estado de Coahuila de Zaragoza; Anáhuac del estado de Nuevo León, y Nuevo Laredo; Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros del estado de Tamaulipas.

Como ya se señaló esta serie de estímulos fiscales, surgió como una alternativa para ser frente a las problemáticas endémicas de la región, en aras de incentivar mayor producción, atraer una creciente inversión, que permita generar riqueza y bienestar para la población en igualdad de condiciones; sin embargo, como se especifica en el párrafo anterior, restringe y limita el beneficio fiscal para aquellos contribuyentes que cuenten con su domicilio fiscal dentro de los municipios que expresamente señala el decreto.

Ahora bien, pese la gran extensión que abarca la franja fronteriza norte, y a su amplia variedad de factores socioculturales, demográficos, económicos, climatológicos, de recursos humanos y de infraestructura, entre otros, la recién creada zona franca es homogéneamente tratada con un pseudo remedio que pretende solventar las problemáticas de las que ya se ha dado cuenta.

Contrario a lo anteriormente mencionado, en palabras de Castillo *et al.* (2004), para lograr un desarrollo económico sustentable se debe implantar una estrategia en la que, cada zona de la frontera del país logre su propio pleno desarrollo y se vayan reduciendo las diferencias entre las diversas regiones; dado que los estímulos fiscales en comento, como ya se dijo, por un lado pre-

tenden ser una sola respuesta para distintos males y, por otro excluyen del tratamiento a la mayor parte de municipios de los estados fronterizos, existe un riesgo de que estas medidas hagan más grande la brecha de desigualdad entre municipios que comparten (e incluso superan en incidencia), las problemáticas particulares de la zona.

Con ello en mente, es factible cuestionar la motivación encontrada en el considerando del decreto analizado, ya que, tal y como se expondrá más adelante, en muchas ocasiones en que se estudia la incidencia de las problemáticas sociales y económicas que se pretenden solventar, no son los municipios que se señalan dentro del decreto los que representan una mayor presencia de dichos conflictos, de ahí que deba analizarse con un enfoque especialmente crítico, si las medidas propuestas por el Ejecutivo, son las óptimas e idóneas.

Al respecto, aún y cuando el referido decreto persigue una finalidad valiosa, cabe también cuestionar si las medidas por la que opta el Ejecutivo favorecen integralmente al desarrollo de toda la zona afectada y más aún, si estas suponen o no, por su específica configuración y la forma en la que son implementadas, una distinción injustificada entre contribuyentes que de hecho encuentren en las mismas circunstancias, segregando y excluyendo vanamente a algunos de ellos en perjuicio de sus derechos humanos.

Paralelamente a lo antes expuesto, es relevante mencionar que las medidas implementadas por el decreto, forman parte de las herramientas con las que cuenta el Titular del Poder Ejecutivo Federal y pertenecen a la facultad de rectoría económica prevista por el artículo 25 constitucional y por ende, debe atribuírseles una naturaleza extrafiscal, ya que no tienen en sí una finalidad tributaria, al menos no inmediata; esto provoca que, en el contexto jurisdiccional actual sea muy complicado aplicarles un examen estricto de constitucionalidad y en su lugar suela aplicárseles a medidas análogas un escrutinio laxo.

A saber, la diferencia principal entre estos dos estándares radica en la responsabilidad que se impone al gobierno para justificar la norma en cuestión. En el contexto del escrutinio laxo, se requiere una justificación o relación razonable entre la norma y el objetivo legítimo del gobierno. Mientras tanto, bajo el escrutinio estricto, se exige una justificación más sólida y rigurosa, demostrando que la norma es necesaria para salvaguardar un interés estatal apremiante y que no existen alternativas menos perjudiciales disponibles.

Por esta última razón es que el presente trabajo se aboca a verificar la viabilidad de la aplicación de un escrutinio estricto en el examen de constitucio-

nalidad de los estímulos fiscales en la frontera norte de México, para que se pueda estudiar con la profundidad que amerita, la motivación del decreto, la eficacia e idoneidad de los estímulos, así como la probable incidencia de estos en el derecho humano a la igualdad y a la no discriminación de los contribuyentes que son excluidos del trato diferenciado.

Planteamiento del problema

El problema que concretamente se plantea para intentar resolver a través de esta breve investigación, es brindar respuesta a la pregunta de si es viable o no, abordar el estudio constitucional de los estímulos fiscales vigentes en la frontera norte del país, a través de un escrutinio estricto; ello en el actual contexto de la falta de herramientas interpretativas y el superficial y pobre análisis que en el ámbito jurisdiccional se lleva a cabo, de medidas análogas a las que se estudian, justificándose en criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que sostienen que la rigurosidad del control constitucional sobre normas de esta naturaleza demandan solo el respaldo de una justificación razonable pro perseguir alguna finalidad avalada por la Constitución.

Es decir, que aun siendo conscientes de que el referido decreto crea un tratamiento diferenciado y reserva una serie de beneficios fiscales exclusivos para los destinatarios que encuadren en su hipótesis normativa, cuyo domicilio fiscal se ubique dentro del área geográfica integrada por los 43 municipios expresamente señalados en dicho documento, segregando y excluyendo de toda posibilidad de participar e de estos estímulos al resto de contribuyentes que se encuentran fuera de la recién creada zona franca, los criterios actuales hacen muy complicado poder efectuar un análisis constitucional a dicha porción normativa, con la profundidad adecuada y con un estándar de rigidez suficiente para poder corroborar su idoneidad y proporcionalidad.

Del mismo modo, el límite en los estándares de rigidez usados por los órganos jurisdiccionales encuentra apoyo en antecedentes de razonamientos y resoluciones a los que ha llegado la Corte, en el sentido de que, estímulos fiscales como los que aquí se plantean, no se pueden examinar a la luz de los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31 constitucional, dado que, según sus propias consideraciones, estos no inciden en los elementos esenciales

de la contribución a la cual se aplican y, lejos de ello, no buscan producir efecto alguno en la recaudación, ya que su finalidad es extra tributaria o extrafiscal.

Con independencia de lo antes señalado, aún y cuando pudiesen plantearse cuestionamientos interesantes de si realmente los estímulos fiscales terminan por incidir de algún modo en los elementos esenciales de la contribución, dicha tarea escapa del propósito del presente trabajo, el cual se centra en verificar con qué intensidad es posible verificar la regularidad constitucional de los estímulos fiscales de la frontera; sin embargo, si es de destacarse el hecho de que la naturaleza de la norma analizada hace mucho más compleja esta tarea, ya que se insiste, no es posible contar con parámetros mucho más estudiados y benéficos como podría resultar ser el principio de equidad tributaria.

La segunda grada del problema planteado será definir entonces, a falta de los principios constitucionales de justicia fiscal, qué parámetro de regularidad establecer para verificar la validez del trato diferenciado que supone e implementa el citado decreto de fecha 31 de diciembre del 2018.

Objetivos

Como ya se ha dejado entrever en los anteriores apartados, los objetivos que se propone la investigación que nos ocupa, son los siguientes.

General

Demostrar no obstante el carácter extrafiscal de un estímulo y aun sin que este incida *prima facie* en los elementos esenciales de la contribución a la que se aplica, puede ser sometido a un escrutinio estricto bajo un parámetro constitucional del derecho humano a la igualdad y no discriminación, tomando como ejemplo el caso concreto el estudio y diagnóstico jurídico que se haga de los estímulos fiscales vigentes en la región fronteriza norte.

Específicos

- a. Proporcionar un marco teórico, consistente en los principales criterios jurisprudenciales aplicables a los estímulos fiscales y a la viabilidad de

su escrutinio estricto a la luz del principio de igualdad y de no discriminación.

- b. Analizar el caso específico del decreto presidencial de fecha 31 de diciembre del 2018, para determinar cuáles son los derechos humanos que podrían transgredir sus medidas normativas y verificar la posible existencia de categorías sospechosas en los criterios de delimitación de la zona franca.
- c. Proponer detalladamente como excepción a la regla general sostenida por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ciertos estímulos, aun si tienen finalidades extrafiscales, puedan ser sometidos a un riguroso estudio de orden constitucional, usando como parámetro los principios tributarios del artículo 31.

Preguntas de investigación

- ¿Cuál es la diferencia entre el principio de igualdad contenido en el artículo 1º constitucional y el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31?
- ¿Es posible hacer un estudio constitucional de los estímulos fiscales vigentes en la franja fronteriza norte, usando como parámetro el principio de equidad tributaria?
- ¿Qué clase de escrutinio tiene que utilizarse en estímulos extrafiscales cuando estos no afectan los elementos esenciales de la contribución?
- ¿Las medidas por las que opta el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, aun teniendo el carácter de extrafiscal, inciden de manera negativa a los contribuyentes habitantes de la región aledaña a la franja fronteriza norte que se encuentran en la misma hipótesis que los beneficiados?
- ¿Qué derechos puede transgredir la distinción entre contribuyentes que hace el decreto?
- ¿Los criterios que sirven de base para diferenciar entre los territorios en los que se implementan los beneficios fiscales y en los que no, están apoyados en alguna categoría sospechosa?

Justificación

La materia fiscal ha sido siempre compleja de abordar debido a su aplicación tan rígida y a su característico hermetismo, y en consecuencia hace más complejas ciertas acciones, que en defensa del contribuyente se pudieran aplicar; es así que, para esta materia, la interpretación del sentido y el alcance de sus disposiciones jurídicas deja verdaderamente un muy corto margen de acción, al que debemos sujetarnos como sujetos pasivos de la relación tributaria que mantenemos con el Gobierno.

Aunado a lo anterior, el ámbito tributario en México, se ha tratado de forma muy particular por reconocérsele el carácter de interés público, en atención a lo indispensable que la contribución de todos los mexicanos resulta para el sostenimiento del gasto público; de aquí que se tenga un especial énfasis en conservar la inercia recaudatoria, propiciando que la labor exactora de la autoridad no se vea afectada ni entorpecida, mucho menos por la injerencia de otras autoridades como ocurre en el caso de los órganos jurisdiccionales, por ello es que en las últimas décadas, los tribunales se han inclinado por guardar una distancia prudente en su actuación con respecto a las funciones y facultades de las autoridades fiscales.

Producto de lo antes mencionado es que puede darse cuenta de numerosos criterios jurisprudenciales que privilegian el interés general del país frente al interés particular del contribuyente; no obstante que esta circunstancia puede incluso interpretarse como benéfica en lo que respecta a la consecución de objetivos e intereses colectivos, no debe nunca soslayarse ni pasarse por alto el respeto a los derechos humanos de cada uno de los ciudadanos responsables del pago de impuestos, ni debe justificarse por lo tanto, en aras de un bien mayor, el atropello de los derechos individuales del contribuyente.

En este sentido, es que, al menos en el ámbito académico, debe privilegiarse el estudio a fondo de cualquier cuestionamiento válido que surja con motivo de la aplicación de la normatividad sustantiva, sobre todo en aquellos casos en que exista alguna vaguedad, laguna o antinomia que pueda llegar a repercutir positivamente en la situación jurídica del contribuyente.

Es así, que se sostiene la justificación para realizar el presente estudio, siendo viable, como se ha indicado a lo largo de este trabajo de investigación, generar nuevas líneas de planteamientos por los que se cuestione la regularidad constitucional de las normas de trascendencia fiscal, con miras a que ello

propicie a la postre, criterios más provechosos y menos lesivos; por todo eso, es dable formular las preguntas guías de esta investigación; ¿es viable analizar un estímulo fiscal utilizando el más riguroso de los escrutinios constitucionales en México? ¿Según los antecedentes jurisprudenciales del país, en qué supuesto se justificaría el uso de un escrutinio estricto para el examen constitucional de una norma fiscal y en particular de un estímulo fiscal? ¿Una acción afirmativa propia de la alegada extrafiscalidad, y emanada según la facultad de rectoría del Estado, contenida en el artículo 25 constitucional, tiene o no la obligación de cumplir con los presupuestos constitucionales básicos del derecho humano a la igualdad y no discriminación? ¿En el caso de los estímulos fiscales vigentes en la zona fronteriza norte del país, la distinción que ella supone de contribuyentes está justificada? ¿El criterio que utiliza el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, para distinguir qué territorio será beneficiado por los estímulos fiscales, está basado en alguna categoría sospechosa?

En el orden de ideas de la problemática planteada, en relación con la viabilidad que se sostiene en este apartado, la procedencia, relevancia e idoneidad de la investigación que se aborda, se estiman agotados, en la inteligencia de que, se toma como punto de partida para este estudio, la serie de estímulos fiscales vigentes hasta 2024 en la zona franca denominada región fronteriza norte, de los cuales, cabe reiterar, solo gozan 43 de los 277 municipios de los estados fronterizos mexicanos, dejando fuera y sin contemplar los restantes 234 y a la gran mayoría de la población.

Tal como ya se ha adelantado, el criterio que sirvió para definir los municipios que serían beneficiados con los estímulos, parece de primera vista, disparar y caprichoso, sin más lógica que la unilateral decisión a cargo del presidente de la nación; la importancia de este estudio es que se intenta proponer una detallada alternativa para que el estudio constitucional de las medidas por las que opta el decreto analizado, pueda ser juzgado no solo con un mayor rigor, sino que en el desarrollo de este se pueda indagar en la pertinencia e idoneidad de estos estímulos, revirtiendo la carga de la prueba a la autoridad responsable de la norma, para que tenga que acreditar con datos empíricos suficientes si los estímulos cumplen a cabalidad con los principios y preceptos constitucionales aplicables a la norma en cuestión.

Metodología

La presente investigación utiliza un enfoque mixto, en tanto que se pretende proporcionar adecuadamente los contextos estructurales y situacionales en que jurídicamente se gesta la problemática planteada; se parte de un abordaje documental, cualitativo, doctrinal y analítica, de los antecedentes y criterios jurisprudenciales más relevantes acerca de la posibilidad en concreto de aplicar el test más riguroso que el Estado de derecho mexicano conoce, además se hace uso de la técnica hermenéutica argumentativa, para desentrañar el verdadero sentido de las tesis y criterios, al respecto sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como para encontrar supuestos válidos de excepción de dichos criterios; validando la confiabilidad de los resultados arrojados hasta este momento, a través de la triangulación de datos, concretamente entre lo establecido en la norma, desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, leyes de carácter fiscal y el decreto analizado y todas las interpretaciones jurisprudenciales que se han hecho al respecto.

Como ya se ha hecho mención, para el abordaje del presente estudio, se vale de una metodología de investigación jurídica, puntualmente aquella que Salas (2009) designa como una metodología dogmática-académica, en tanto que, pese a que no se aborda desde la perspectiva ni en el contexto de la práctica de los operadores de la justicia, sí plantea nuevas formas de interpretar los criterios y leyes vigentes, aún y cuando estas propuestas provengan del ámbito académico.

Del mismo modo, y acorde con lo señalado por Martínez (2010), en el estudio, la metodología jurídica de la que se echa mano busca brindar una respuesta al caso examinado, razonándolo desde todos los sus ángulos de acuerdo con casos análogos o similares y generando nuevos criterios de argumentación capaces de solventar de forma lógica, ordenada y viable la problemática detectada, de modo tal que las conclusiones a las que se lleguen sirvan para otros estudiosos de la materia.

Del mismo modo, esta breve investigación se apoya de datos secundarios de carácter cuantitativo y econométrico, que sin duda nutrirán a la interpretación, crítica y argumentación realizada, ya que harán posible llevar a cabo inferencias y relaciones de estos datos con el marco regulatorio de los estímulos fiscales en la zona fronteriza del norte del país.

Con esto último se pretende aterrizar el fenómeno estudiado valiéndose de la representación teórica e interpretación jurídica, para que los argumentos utilizados puedan explicar con solvencia una visión y perspectiva paradigmática, semántica y pragmática (Hoyos, 2000), en el diseño y construcción de nuevos métodos legales de abordar problemáticas similares a la que se estudia en clara trascendencia para un entorno social mucho más equitativo.

Marco teórico

Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

A decir del magistrado Héctor Silva Meza (2011) figuras como subsidios, estímulos fiscales y la exención de impuestos suelen ser confundidos, incluso con trascendencia a su ámbito de aplicación en las finanzas públicas, dentro de la rama fiscal-recaudatoria y la presupuestal, campos que aunque se complementan y corresponden a la función pública del Estado, no guardan ni persiguen los mismos principios constitucionales; en cuanto a los estímulos fiscales, si bien dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son pocas las fuentes que encontramos al respecto, se destaca el artículo 25 del ordenamiento en cita, mismo que se refiere a las facultades de rectoría para el desarrollo nacional y el fomento del crecimiento económico, creación de más y mejores empleos y una justa distribución de los ingresos y las riquezas entre los diversos grupos sociales.

Si bien de manera expresa no hace mención del uso y operatividad particular de los estímulos fiscales, sí establece que el Estado cuenta con facultades para estimular o impulsar determinada actividad económica o el crecimiento en alguna región en específico; también es relevante lo que preceptúa el artículo 28 constitucional, en cuanto a la prohibición que este hace de la exención de impuestos; sin embargo, un complemento interpretativo de dicho artículo, es lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aclara:

solo 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. (Carrasco, 2007)

Es así como tanto los estímulos como los subsidios comparten características esencialmente similares, ya que ambos crean un aminoramiento de la obligación fiscal a cargo del contribuyente, a fin de obtener un bien mayor, de naturaleza normalmente extrafiscal, la figura que sí ha de separarse de las que estamos tratando, debe ser la de exención fiscal; se puede decir en este punto que, el subsidio se representa muchas de las veces de forma tangible como un gasto (Cardona, 2020) o erogación que el Estado realiza en aras de reducir el impacto del costo de determinada mercancía para apoyar y fomentar determinada actividad a la que se dediquen los consumidores de dicho producto, mientras que el estímulo fiscal es un mecanismo que se utiliza para reducir el monto o prestar alguna facilidad administrativa que *de facto* disminuya la obligación respecto de alguna contribución a cargo del sujeto pasivo. En el mismo sentido tal, y como lo menciona Ulloa (2017), de forma general los gastos tributarios se encuentran asociados a la falta de equidad horizontal, debido a se encuentran destinados a ciertos grupos de contribuyentes, en desmedro de otros con igual capacidad contributiva.

En el entendido, pues, de que sea por medio del estímulo o del subsidio, que se variarán los términos y condiciones que establece una norma fiscal, el instrumento jurídico que se utilice como medio para introducir al Estado de derecho y al orden jurídico vigente dicha figura, esta ha de cumplir con los formalismos necesarios, además de jerárquicamente ser compatible, estar al nivel o incluso por encima del ordenamiento que modifica, o sobre el cual crea nuevas disposiciones, así como observar y omitir transgredir a los principios que constitucionalmente le resulten aplicables, a fin de que estos tampoco constituyan un beneficio indebido (Silva, 2011).

Fiscalidad y extrafiscalidad de los estímulos

La política fiscal y sus instrumentos no siempre llevan como objetivo principal la recaudación de ingresos fiscales; en otras palabras, la finalidad recaudatoria no es necesariamente esencial para cuando se hace uso de una política fiscal en particular, sino que también sirve para alcanzar otros propósitos legítimos y constitucionalmente válidos, como la redistribución más equitativa

de la riqueza o ejercer influencia en el comportamiento de la sociedad a través del sistema tributario.

Contrario a lo que sucede en el ámbito académico, el concepto de extrafiscalidad es sumamente complejo de delimitar con exactitud, ello en atención a su carácter difuso y el hecho de que se distingue por la exclusión de fines preponderantemente recaudatorios, pero esto no siempre pasa, es decir, no es indispensable que una medida extrafiscal carezca en su totalidad de efectos fiscales. En relación con lo anterior, según Landa (2013), los tributos extrafiscales son aquellos que, además de tener fines recaudatorios, también incorporan en cierta medida un propósito adicional.

Es importante destacar nuevamente que la extrafiscalidad no elimina automáticamente la naturaleza tributaria o el propósito recaudatorio de una contribución impositiva. En lugar de eso, los requisitos y condiciones constitucionales de ambas dimensiones, la tributaria y la extrafiscal, no son mutuamente excluyentes, sino que se complementan. En este sentido, la extrafiscalidad aporta elementos novedosos al tributo sin entrar en conflicto con su propósito fundamental y esencial. A medida que se utiliza con mayor frecuencia y profundidad en el sistema tributario, la introducción de estos elementos novedosos puede plantear interrogantes y desafíos adicionales a los principios constitucionales que rigen los tributos, los cuales se derivan del concepto de justicia fiscal consagrado en el artículo 31 de la Constitución (Alabern, 2010).

Dadas estas circunstancias, se vuelve extremadamente complicado abordar, en cada situación específica, la cuestión de cuántos y cuáles de los principios constitucionales deben ser cumplidos por una determinada política extrafiscal que se integra en el sistema tributario. Esto se vuelve aún más complejo cuando se trata de algún tipo de incentivo que implica un beneficio exclusivo para sus beneficiarios, lo que se traduce en la ausencia de ingresos públicos como resultado de la concesión de ventajas fiscales diseñadas para cumplir con objetivos de política económica o social.

Independientemente de los objetivos que se busquen lograr a través del gasto público, ya sea de manera directa o indirecta, siempre será necesario verificar en primer lugar que dicho gasto esté claramente orientado hacia un propósito de interés público. Además, en segundo lugar, se debe garantizar que esté sujeto a y cumpla con los controles legales apropiados (Estares, 2016).

Dentro de estos mecanismos de control legal, es esencial incluir una evaluación exhaustiva de la legalidad en la forma en que la autoridad administra-

tiva implementa estas medidas. En el caso de que estas medidas involucren beneficios fiscales o tributarios, el estándar de evaluación de su validez y conformidad constitucional debe ampliarse. Específicamente, se propone que se analice la parte normativa que introduce incentivos fiscales con objetivos extrafiscales. Este análisis debe comenzar cuestionando la necesidad de la medida, la eficacia del instrumento para lograr los fines para los que fue diseñado y, finalmente, asegurarse de que exista una proporción adecuada entre el objetivo perseguido o el comportamiento requerido y el impacto fiscal o gasto que la medida pueda generar.

En lo que respecta a la evaluación de estas medidas, Tavares (2015) concuerda en que la técnica legislativa, tanto en su aspecto formal como material, debe garantizar que la asignación del carácter extrafiscal a un tributo no lo desvirtúe o elimine, evitando que el tributo pierda su capacidad de contribuir al propósito que le dio origen y vida legal. Además, se debe evitar que los beneficios fiscales contradigan u obstaculicen objetivos constitucionales importantes que deben prevalecer sobre la nueva realidad creada por la medida. Por último, es esencial asegurar que el objetivo original de la medida no se transforme con el tiempo en un objetivo no deseado desde una perspectiva constitucional.

Principio genérico de iguala y principio de equidad tributaria

Para empezar a desarrollar ambos conceptos, es menester entender su diferencia, ya que aunque doctrinalmente existe una relación estrecha entre estos, no son principios idénticos (Toro, 2021); el principio de igualdad jurídica establece que todas las relaciones que se desprendan del orden jurídico vigente, entre los agentes encargados de la aplicación material de tales disposiciones y los receptores o sujetos de derecho a que se refiere esa porción normativa en específico, deben llevarse a cabo a la luz de un trato igual para aquellos que se encuentren en idénticas condiciones de hecho y desigual para los que no se encuentren bajo el mismo supuesto en la norma.

Este principio deriva principalmente del texto del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y aunque del modo en que se encuentra redactado resulta un tanto difuso desde el punto de vista normativo, el alcance de este ha de separarse en el derecho que poseemos como gobernado de ser tratados en igualdad ante la ley y en igualdad en la ley (González, 2018), la primera parte de esta bifurcación obliga a que la normatividad sea aplicada

del mismo modo y en iguales circunstancias y efectos a las personas que se encuentren en la misma situación, mientras que el segundo subprincipio, se enfoca a una responsabilidad extra dentro del proceso legislativo (entendida esta actividad tanto formal como materialmente hablando), en donde los creadores de la norma han de pugnar por una regularidad de esta y buscarán provocar cualquier clase de diferenciación injustificada, guardando carácter general y evitando criterios abiertamente inequitativos o infundados (Toro, 2021).

Ahora bien, habida cuenta que se dio de lo que debe entenderse por principio de igualdad constitucional, es preciso señalar que, a diferencia del anterior, el principio de equidad tributaria radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago y otros factores, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. Este principio trae como consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Con respecto al concepto de equidad tributaria, el Alto Tribunal de interpretación constitucional de nuestro país, ha establecido límites a su interpretación, un ejemplo de ello es el criterio por el que estableció que este principio no necesariamente implica que los sujetos que se sitúen en hipótesis iguales, ante circunstancias similares, exista absoluta igualdad, sino que sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

Es así que, no toda desigualdad en la ley implica per se una transgresión al principio de equidad tributaria, para ello debería darse un tratamiento diferenciado entre sujetos que se encuentren en supuestos tributarios idénticos, sin que para ello exista sustento que justifique objetiva y razonablemente, por ello tampoco existe impedimento formal para el legislador mexicano de prever desigualdades de trato, ya que como se dijo, se deberá evitar que estas resulten artificiosas e injustificadas (SCJN, 1997).

Con criterios como los antes detallados, es que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, arriba a la conclusión de que la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales; sin embargo, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, a saber, aquellas que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, ha de analizarse todo argumento que aduzca un trato diferenciado, en el más amplio contexto, a la luz de la garantía de igualdad, tal y como lo establece la tesis jurisprudencial 1A./J. 97/2006, con número de registro digital 173569, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo xxv, en enero de 2007, de rubro: «Equidad tributaria. Cuando se reclama la existencia de un trato diferenciado respecto de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de aquel principio, los argumentos relativos deben analizarse a la luz de la garantía de igualdad».

En este orden de ideas, habiendo entonces establecido con toda claridad que si lo reclamado en cuanto a la norma fiscal, no toca los elementos esenciales de la contribución, el parámetro que se utilizará para verificar su constitucionalidad, será el del principio genérico de igualdad, no así el de equidad tributaria, resulta relevante, que para según la tesis 1A. CIII/2010, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro digital 163767, dado que el conflicto tributario en comento, no se ciñe específicamente al listado que textualmente ofrece el artículo 1º constitucional, el escrutinio o estudio a realizar sobre el mismo ha de ser laxo o no estricto, con lo cual se dejan de analizar con la profundidad deseada los argumentos que los contribuyentes quejosos hagan al respecto.

Evaluación de los instrumentos de la política fiscal y su control constitucional

El sistema tributario de un país desempeña un papel esencial tanto en su estructura como en su continuidad. Constituye una de las herramientas más cruciales para lograr objetivos colectivamente deseables y representa la principal fuente de ingresos para el Estado. Estos ingresos son fundamentales para financiar el gasto público y respaldar actividades estratégicas o prioritarias que

contribuyan al desarrollo económico y social, así como al bienestar general de la población. Además, el sistema tributario influye indirectamente en el comportamiento de contribuyentes, inversores, consumidores y en las modalidades de producción (López y Vence, 2021).

Por tanto, resulta imperativo que cualquier reforma o política fiscal no solo sea de interés y responsabilidad de los órganos políticos encargados de su creación y ejecución, sino que también involucre a los potenciales destinatarios de dicha política, incluyendo a aquellos que serán afectados o beneficiados, ya sea de manera directa o indirecta. Esto abarca a empresas, hogares y contribuyentes, quienes serán los principales afectados y evaluadores de la efectividad de las medidas gubernamentales (Valencia, Reynoso, y Castro, 2015).

En este contexto, es esencial cambiar la perspectiva tradicional que considera que la política fiscal se centra exclusivamente en la recaudación de ingresos para el gasto público. En su lugar, se debe adoptar un enfoque que considere factores como la realidad de los contribuyentes, la insostenibilidad del gasto ineficiente y una amplia gama de estímulos y beneficios fiscales mal aplicados. Esto implica desarrollar un marco conceptual que permita evaluar el sistema tributario, dando prioridad a la sostenibilidad de la política fiscal sobre la sostenibilidad fiscal (Mota, 2013).

En este sentido, cualquier reforma debe contar con metodologías e indicadores de evaluación que permitan mejorar sus resultados a medida que se implementan. Un concepto fundamental en este contexto es el de progresividad, que implica que la política fiscal y las posteriores transferencias sociales deben tratar de manera justa a los contribuyentes, teniendo en cuenta su desigualdad real, como se refleja en su capacidad contributiva. Esto se aplica tanto en la distribución de la carga fiscal como en la generación de beneficios fiscales para sectores específicos. En otras palabras, cualquier indicio de un trato desigual e injustificado por parte del sistema tributario o de la política fiscal puede poner de manifiesto una violación del principio de igualdad que debería aplicarse a todos los contribuyentes, garantizando que se les trate de manera igualitaria (Musgrave, 1990).

Según Tello y Hernández (2010), México ha utilizado en exceso incentivos y tratamientos especiales en las últimas tres décadas, sin que estos hayan generado un crecimiento económico significativo o una mayor inversión por parte de los particulares. En cambio, se ha observado una disminución en los

ingresos fiscales debido a la renuncia de ingresos asociados con la concesión de estímulos e incentivos.

Por lo tanto, es crucial contar con una metodología que permita evaluar el éxito o el fracaso de las políticas fiscales, tanto en términos de lograr sus objetivos como en relación con su impacto financiero. Esto implica verificar que estas políticas no generen un déficit financiero y que, a pesar de una disminución aparente de los ingresos recaudados, logren aumentar a largo plazo la captación de recursos, manteniendo un equilibrio sostenible en términos de costo y beneficio.

Resultados

El uso de herramientas de carácter extrafiscal por parte de legisladores, o en el caso que se analiza, por el Ejecutivo federal, puede alterar significativamente el equilibrio legal existente en cuestiones fiscales. Esto puede afectar involuntariamente la esfera jurídica de los contribuyentes, cambiando la forma en que normalmente operan sus relaciones tributarias con el Estado e incluso provocando que se ignore su situación económica o que se les trate de manera diferente a pesar de tener una situación de hecho similar ante la ley.

Tratar de limitar normativamente estas acciones, especialmente cuando se basan en fines subjetivos, es un reto de proporciones considerables; por ejemplo, en el caso del Impuesto Especial sobre Producción de Bienes y Servicios, se diferencia la tasa impositiva según la toxicidad, el peligro o el posible daño a la sociedad que pueda representar un producto. Esto significa que se paga más impuesto por productos cuyo consumo se busca desincentivar, como el tabaco o el alcohol.

Como se observa en este ejemplo, la capacidad económica de los obligados ya no es el único parámetro para determinar la tasa impositiva, sino que se basa en ideales de comportamiento social deseable y se busca encarecer comportamientos perjudiciales para prevenir problemas públicos futuros que puedan afectar las finanzas públicas.

Así, a pesar de que las finalidades extrafiscales a menudo están alineadas con los objetivos de una sociedad bien organizada, el problema surge cuando se utilizan de manera indiscriminada o arbitraria. Además de cuestiones como la rendición de cuentas y la congruencia presupuestaria, las facilidades pa-

ra implementar estas medidas son significativas y dependen en gran medida de la voluntad del Ejecutivo Federal. Sin embargo, las posibilidades que tienen los contribuyentes de impugnarlas o que los jueces las sometan a un examen constitucional son limitadas.

Distinguir entre categorías de contribuyentes según su sector, capacidad económica u otros criterios objetivos no solo no está prohibido, sino que es una actividad que puede llevar a garantizar que las obligaciones fiscales se ajusten mejor a la realidad social de los contribuyentes. En el amparo en revisión 811/2008, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el legislador no solo tiene la facultad de categorizar a los contribuyentes, sino que está obligado a establecer categorías razonables que justifiquen un trato diferenciado bajo parámetros lógicos.

No obstante lo anteriormente aludido, cuando la diferenciación carece de bases lógicas razonadas, puede violar el principio de equidad tributaria de los contribuyentes que se clasifican o excluyen sin una justificación aparente. Determinar si existe una violación a este principio es un proceso complejo y técnico, ya que existen obstáculos significativos para llevar a cabo un verdadero análisis constitucional de una medida con fines extrafiscales. El análisis de una medida extrafiscal debe comenzar (aunque no limitarse) por determinar si persigue un objetivo constitucionalmente válido, es decir, si la distinción normativa está justificada como medio adecuado para alcanzar un objetivo respaldado por la Constitución. Este es solo el primer paso en el proceso de verificar la regularidad constitucional de una medida como el decreto que implementa los estímulos fiscales en la zona fronteriza norte del país, como se indica en la tesis 1a. XX/2009.

Como ya fue especificado en el presente capítulo, existen dos estándares de revisión de la constitucionalidad de una norma: el escrutinio laxo y el escrutinio estricto, a saber, el escrutinio laxo se limita a determinar si la norma analizada tiene una justificación razonable en un fin avalado por la Constitución o el bien común y, en este caso, la autoridad responsable debe solo demostrar una base razonable para la norma, ya que se parte de la presunción de constitucionalidad y en ese sentido la carga de la prueba de la eventual irregularidad normativa recae en el particular que acude a deducir sus derechos y a pedir el estudio constitucional a los tribunales competentes.

Por otro lado, el escrutinio estricto, tal como su nombre lo sugiere, es mucho más riguroso y cuestiona la idoneidad de la medida y sus resultados,

estableciendo la carga de la prueba en la propia autoridad responsable por la creación de la norma, la que tendrá entonces qué demostrar con datos fehacientes, que la norma cumple con los parámetros de regularidad constitucional y que, por ende, esta no involucra o genera tratos diferenciados.

Como ya se adelantó dentro del marco teórico, el caso de las normas fiscales requiere un tratamiento especial en su estudio constitucional debido a que se busca privilegiar la facultad de la autoridad y la libertad política para intervenir y regular la relación jurídico-tributaria. En materias como el establecimiento de políticas económicas y monetarias, se reconoce una amplia discrecionalidad para determinar las condiciones necesarias; en este sentido, la jurisprudencia y la doctrina justifican el uso del escrutinio laxo para estos ámbitos estratégicos, ya que, de aplicarse siempre el escrutinio estricto, podría implicar que el órgano jurisdiccional invada las esferas competenciales del legislador o del poder ejecutivo y entorpezca las funciones rectoras del Estado mexicano.

Con lo anterior en mente, es que se encuentran criterios jurisprudenciales tales como la tesis 1a. LIII/2012 (10a.)¹⁰⁰, de rubro Test de proporcionalidad de las leyes fiscales. En atención a la intensidad del control constitucional de las mismas, su aplicación por parte de la Suprema Corte requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación de los elementos que lo conforman. Según la citada tesis y la propia ejecutoria del amparo en revisión 820/2011, en asuntos que pertenezcan a la esfera fiscal y económica del país, el agente creador de normas, goza con razón de un amplio margen de discreción. Esta libertad de acción le permite tomar decisiones según su criterio para garantizar el funcionamiento adecuado de los sistemas tributarios, financieros y económicos.

Sin embargo, hasta este punto, es importante destacar que, aun tratándose de cuestiones relacionadas con la esfera económica y financiera, siguen siendo estas sujetas, como cualquier acto de autoridad, a los principios de supremacía constitucional y legalidad. Además, los tribunales del Poder Judicial de la Federación pueden aplicar un escrutinio estricto en ciertos casos. Este enfoque encuentra respaldo en la tesis aislada I.20.A.E.45 A (10a.) publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 39, febrero de 2017, Tomo III, página 2325, con el título «Política Regulatoria: Límites del Escrutinio Judicial de las Decisiones Relativas».

En esta tesis, se establece que, si bien corresponde al regulador de la materia en cuestión, seleccionar los medios que considere necesarios para lograr

los objetivos de una política regulatoria específica, también es responsabilidad del tribunal ejercer un control sobre estas decisiones. El parámetro principal utilizado por el tribunal es la conformidad con los límites establecidos por la Constitución y la ley. El tribunal debe asegurarse siempre de que las medidas tomadas por el regulador sean razonables y proporcionales con respecto al propósito de la ley, eficaces, adoptadas de buena fe, no asociadas con el abuso de poder y no discriminatorias

Para lo que interesa a esta breve investigación, puede decirse que efectivamente existen supuestos en los que, aunque se esté analizando una norma a la que, por su naturaleza se le haya reconocido la más amplia discrecionalidad técnica, pueden suscitarse hechos que en particular justifiquen un abordaje excepcional de la porción normativa, haciendo viable el uso de un escrutinio del tipo estricto; estos casos excepcionales ocurren, por ejemplo, en escenarios en los que la norma impone un trato diferenciado y que este, sin tener una justificación real, trascienda directamente en perjuicio de los derechos humanos de alguna persona, sea esta destinataria o no de dicha norma, o bien, en el caso en que la referida distinción esté motivada en una de las llamadas categorías sospechosas.

Ahora bien, pese a que la experiencia en el ámbito jurisdiccional acerca de casos similares al que aquí se estudia, parece dibujar una línea muy clara que distingue entre los casos en los que se actualiza la posibilidad de hacer uso de un test o examen de mayor rigurosidad para determinar la constitucionalidad de una norma, la tarea de distinguir si en el caso concreto de algún estímulo, norma fiscal, política o cualquier política regulatoria es factible el sometimiento al escrutinio estricto, no se trata de una labor simple o que pueda realizarse de manera automática a partir de sencillas inferencias. Contrario a lo anterior, la actividad que requiere el estudio de esta factibilidad exige del intérprete una minuciosa revisión de antecedentes, con una amplia perspectiva y una solvencia técnica para poder identificar cuando se da una verdadera incidencia de la norma estudiada en los derechos humanos de las personas potencialmente afectadas, o en qué supuesto se está ante una distinción basada en categorías sospechosas.

En lo que concierne a la posible violación de un derecho humano por la norma estudiada, es menester señalar que, aunque tradicionalmente el uso del test de proporcionalidad o en el contexto del escrutinio estricto se ha originado en precedentes judiciales relacionados únicamente con el derecho y prin-

cipio constitucional de igualdad, no existe ninguna restricción que impida su uso cuando se indague en la potencial transgresión de otro tipo de derechos. En otras palabras, el juez encargado de un caso puede considerar apropiado aplicar dicho test si identifica la vulneración de otros derechos o una falta de cumplimiento de una norma competencial.

Sin embargo, se ha vuelto relativamente común, el uso de un escrutinio estricto en situaciones en las que se alega una transgresión al principio de igualdad, esto último de acuerdo con la tesis aislada 1a. CIV/2010 publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, tomo XXXII, en septiembre de 2010, bajo el título «Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas»; en esta tesis se sostiene que lo órganos de interpretación constitucional, deben ser especialmente cuidadosos en su análisis normativo para examinar cuando la distinción en el trato de determinadas figuras, grupos o categorías de personas, esté basada en el catálogo previsto el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, supuesto en el cual los tribunales tienen la obligación de ser mucho más rigurosos en el abordaje del caso en concreto al evaluar al creador de la norma desde la perspectiva y el estándar del principio de igualdad.

Esto es especialmente aplicable cuando la norma legal en cuestión utiliza criterios clasificatorios enumerados en la Constitución, como origen étnico o nacional, género, edad, discapacidades, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, estado civil o cualquier otro factor que atente contra la dignidad humana y tenga como objetivo anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

El análisis en comento precisa de un estudio interpretativo preliminar en el cual se indaguen los verdaderos propósitos y finalidades por los cuales el creador de la norma incluyó o explícitamente a una categoría de personas. Esto se hace con la intención de buscar comprender el razonamiento *prima facie* que se utilizó con la intención de brindar un trato diferenciado a determinado colectivo que, por motivos históricos-estructurales.

Si el operador judicial omite realizar este análisis previo, existe el peligro de llegar a conclusiones sin sentido. En este contexto, el último ejemplo citado lo ilustra una situación hipotética en la que se solicita un escrutinio riguroso para cuestionar una normativa que supuestamente diferencia entre aquellos que tienen la «preferencia» de cometer delitos o llevar a cabo acciones ilegales,

por burda que suene situación, sirve para hacer mucho más evidentes los casos en los que no se pueden emplear argumentaciones que aludan el empleo de una categoría sospechosa contemplada en el artículo 1º. Sin embargo, existen muchos casos en los que las generalizaciones o catálogos sin bases justificables sí terminan por afectar los derechos a grupos cuya integración, particularidades o características difieren de la mayoría de la sociedad; en tales casos, existen patrones culturales, económicos y sociales propios que se pueden rastrear históricamente y que tienen un carácter sociológicamente distintivo, que si son ignorados, o peor aún, objeto de segregación y tratos injustos, evidentemente estarían violando los derechos humanos de sus integrantes.

Por otro lado, cuando se trata de regulaciones diseñadas para abordar las causas persistentes y estructurales de desventaja para ciertos grupos, en términos generales, el artículo 1º no justifica el uso del escrutinio riguroso para evaluar la constitucionalidad de la normativa. En cambio, se consideran medidas a favor de la igualdad que, desde una perspectiva legislativa, utilizan criterios de identificación de grupos que históricamente han sido discriminados. Esto se hace para equilibrar la desigualdad especial que enfrentan en comparación con el resto de la población. Un ejemplo concreto de esto se encuentra en las cuotas de género para cargos gubernamentales de elección popular y en la estructura organizativa del Poder Judicial Federal. Estas cuotas buscan reservar puestos y garantizar la igualdad de participación tanto para hombres como para mujeres, corrigiendo la histórica y estructural falta de oportunidades para las mujeres.

En resumen, en casos donde se busca promover la igualdad y corregir desigualdades estructurales, el escrutinio riguroso no es la norma, ya que se considera necesario utilizar categorías de identificación específicas para abordar las diferencias y desventajas experimentadas por ciertos grupos a lo largo de la historia. Este enfoque legislativo busca restablecer la igualdad de oportunidades y no debe ser objeto de cuestionamiento por parte del tribunal constitucional.

Siguiendo lo expresado en los párrafos anteriores, la Segunda Sala del tribunal constitucional máximo, en su decisión sobre el amparo en Revisión 405/2019 emitida el 23 de octubre de 2019, llegó a la conclusión de que, aunque la norma en cuestión establecía una diferenciación en el régimen de pensiones basada en el género, lo cual, a primera vista, podría parecer un uso de un criterio de identificación previsto en el catálogo al que hace referencia el artículo 1º de la Constitución, se debe tener en cuenta que, en este caso específico,

el solicitante de amparo no pertenecía al grupo que el legislador consideró en desventaja y para el cual se implementó la medida de igualdad.

En esta línea de pensamiento, aplicar un escrutinio reforzado resultaría en que la norma supere este examen, y sería ilógico someter a este escrutinio casos en los que el legislador establece una distinción que aparentemente beneficia a un grupo socialmente favorecido. Esto limitaría, o incluso haría imposible, que el legislador tome medidas proactivas para proporcionar igualdad sustantiva a grupos que históricamente han estado en desventaja debido a factores sociales, históricos o estructurales.

Una vez que se han abordado todos los requisitos necesarios para la aplicación de un escrutinio estricto o reforzado en un examen de constitucionalidad de una norma impugnada, es crucial enfocarse en si la porción normativa en cuestión viola directamente los derechos humanos del solicitante de amparo que acude al tribunal constitucional o si se trata de una distinción basada en lo que se denominan «categorías sospechosas». Habiendo analizado estos dos supuestos que excepcionalmente requieren un escrutinio más riguroso por parte de la Corte, es apropiado considerar si en el caso del decreto bajo revisión es factible aplicar un escrutinio reforzado.

En primer lugar, es necesario reiterar, tal como se ha señalado a lo largo de este análisis, que la norma en cuestión efectivamente establece una distinción entre contribuyentes. La distinción más relevante, para los fines de la comparación que se ha planteado, se basa en la ubicación geográfica especial de los contribuyentes, restringiendo el beneficio a 43 de los 277 municipios de la región. Sin embargo, la tarea interpretativa radica en determinar si esta distinción realmente afecta y vulnera los derechos de los contribuyentes que no son beneficiarios de esta disposición normativa, o si la manera en que el decreto diferencia entre estos grupos puede atribuirse a una categoría sospechosa.

El cuestionamiento que hay que hacer ahora es si existen derechos transgredidos en perjuicio de aquellos contribuyentes que son excluidos del tratamiento preferencial que suponen los estímulos fiscales para la zona franca, en específico en el caso de los que encontrándose en supuestos de hecho y de derecho idénticos de los que habitan dentro de los municipios beneficiados, no cuentan con los estímulos por la simple razón de residir y encontrarse su domicilio fiscal en un municipio que no está expresamente contemplado dentro del decreto presidencial de fecha 31 de diciembre del 2018.

Para dar respuesta a esta pregunta, al menos en esta primera etapa incipiente de un complejo examen constitucional que se propone para posteriores estudios, se infiere con justa razón que el derecho humano que se advierte menoscabado, es el de la igualdad y no discriminación. Por su parte, el derecho a la igualdad tiene un doble aspecto, funcionando tanto como un principio constitucional, como un derecho en sí mismo. Su primera acepción sirve como guía para la creación de todo tipo de normas, para la actuación de las autoridades dentro de su competencia, así como para la aplicación e interpretación del Derecho.

En adición, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la igualdad formal constituye una garantía en favor de los gobernados, que los protege de tratos discriminatorios o de actuaciones arbitrarias de la autoridad; puede este dividirse en dos principales aspectos, igualdad ante la ley, que implica que la norma jurídica se aplique de manera uniforme por todas las autoridades; e igualdad en la norma propiamente dicha, que establece una obligación para el poder legislativo de controlar de manera efectiva el contenido de las normas para evitar distinciones sin justificación constitucional.

Paralelamente, la discriminación ocurre en las situaciones en las que se ha violado el derecho a la igualdad, volviéndose más grave esta circunstancia si esto ocurre desde la creación y aplicación de la norma, cuestión que sin duda provocará actos discriminatorios que encuentren justificación precisamente en la aplicación de esa determinada norma. Otro supuesto se genera cuando la discriminación es indirecta, es decir, que aunque la norma se aparentemente neutral, los efectos observados durante la puesta en vigor y la aplicación de esta, sí generen una distinción, segregación o exclusión desproporcionada en perjuicio de un sector de la población o de un grupo en particular.

En franca relación con todo lo hasta aquí dicho, la Corte ha establecido ciertos criterios para distinguir en los casos en los que se esté ante un acto o una norma discriminatoria y sobre todo para identificar criterios basados en una categoría sospechosa, partiendo de la búsqueda de aquellas establecidas en la Constitución y en los tratados internacionales de derechos humanos; las categorías que afecten a minorías o grupos socialmente protegidos; aquellas basadas en rasgos permanentes de las personas que no pueden cambiar voluntariamente sin arriesgar su identidad o las categorías que afecten a grupos históricamente marginados y sujetos a discriminación.

En relación con el caso que se está analizando, la distinción entre contribuyentes se vuelve particularmente significativa, ya que el decreto busca abordar desigualdades sociales específicas en la región fronteriza norte de México. El decreto reconoce una desigualdad social en esta región en comparación con el resto del país, atribuyendo esta diferencia a la proximidad de esta región con los Estados Unidos de América. Además, señala que la región fronteriza enfrenta desafíos apremiantes en cuanto a la seguridad pública, como se evidencia en las tasas de homicidio significativamente más altas en comparación con el resto del país.

Por lo tanto, es esencial destacar que, más allá de los posibles beneficios fiscales, estos son un medio que el Poder Ejecutivo Federal eligió para abordar una serie de desventajas que afectan a los habitantes de la región. El decreto busca mejorar la competitividad, promover el crecimiento económico, aumentar el empleo y lograr una distribución más justa de la riqueza. Esto tiene como objetivo permitir un ejercicio más completo de la libertad y la dignidad de los individuos en esta región, al mismo tiempo que aborda cuestiones de seguridad pública. En este contexto, es evidente que la privación de estos estímulos fiscales implica la exclusión de quienes no son beneficiarios de la norma, no solo de los beneficios fiscales, sino también de la oportunidad de abordar sus condiciones de vulnerabilidad social en comparación con el resto de la población que no comparte sus circunstancias.

Como se argumentó anteriormente, la exposición de motivos del decreto proporciona una base sólida para comprender por qué el legislador consideró necesario tomar estas medidas en respuesta a las circunstancias específicas que enfrenta el grupo al que se dirigen. Es innegable que las particularidades y debilidades de los habitantes de los 43 municipios que conforman la región fronteriza pueden extrapolarse al resto de los municipios de los seis estados fronterizos del norte de México.

Como se evidencia en el propio texto del decreto objeto de análisis, las políticas o medidas destinadas a promover un desarrollo integral en una región en particular tienen implicaciones tanto en el ámbito legal como en la realidad de los derechos humanos. En este contexto, la medida bajo examen involucra el derecho a la seguridad pública en su sentido más amplio, que abarca el derecho inherente de todo individuo a vivir y desarrollarse en un entorno seguro y protegido de la violencia, sin amenazas a su seguridad personal o familiar. Este derecho se encuentra reconocido y salvaguardado por instrumentos in-

ternacionales como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Con todo esto entendido y dado que el considerando del decreto presidencial que crea e implementa los estímulos fiscales en la frontera norte de México, especifica que dichas medidas buscan incentivar el crecimiento económico de la región y la erradicación paulatina de la pobreza, con el propósito de matizar si efectivamente existe una mayor incidencia de pobreza y problemáticas sociales en los 43 municipios beneficiados con respecto al resto de los que conforman los 6 estados fronterizos del norte de México, en la presente investigación se estudiaron las estimaciones del Consejo Nacional de la Evaluación de la Política de Desarrollo Social (Coneval) con base en el MCS-ENIGH 2010, la muestra del Censo de Población y Vivienda 2010, el Modelo Estadístico 2015 para la continuidad del MCS-ENIGH y la Encuesta Intercensal 2020, a fin de dar cuenta de la verdadera situación económica y social de la región.

Lo anterior guarda el propósito de lograr acreditar que el estudio de la constitucionalidad a través de un escrutinio estricto de las medidas por las que opta el decreto, no solo es viable, sino que es necesario y que este puede apoyarse de herramientas metodológicas tales como el test de igualdad o de proporcionalidad para realizar un estudio a profundidad de los datos empíricos aquí propuestos y todos aquellos que resulten relevantes para averiguar si es que se vulnera el principio y derecho humano a la igualdad y a la no discriminación, o dio en otras palabras, para verificar si efectivamente existe un trato diferenciado que no tenga justificación (Ríos, 2021).

Dicho lo anterior, el caso de Baja California destaca entre el resto de estados fronterizos, debido a que sus cinco municipios (en aquel entonces), a saber, Ensenada, Mexicali, Tecate, Tijuana y Playa de Rosarito, cuentan con la serie de estímulos fiscales que el decreto analizado y sus subsecuentes, otorgaron; todo esto resulta relevante, en principio porque ayuda a descartar la hipótesis de que el motivo que sustentó la distinción utilizada para decidir cuáles municipios serían beneficiados con los estímulos y cuáles no, hubiere sido el simple hecho de que la entidad lindara con el vecino país del norte; esto en la inteligencia de que ni Ensenada, ni Playas de Rosarito cuentan con acceso a la frontera hacia con Estados Unidos de América.

Es importante en este punto resaltar la anterior circunstancia, ya que, desde este momento del estudio comienza a desdibujarse la argumentación verti-

da en el considerando del decreto en comento, que aduce que la finalidad del estímulo es propiciar el bienestar de la población en esa región, y permite ver que esto no acontece, al menos no desde una perspectiva equitativa, y es que, como se verá más adelante en el respectivo análisis de los siguientes estados, no existe un criterio uniforme en razón del porcentaje o índice de pobreza y/o carencias sociales, colindancia directa o límite de distancia hacia la frontera, para determinar a las entidades beneficiarias.

Otro de los aspectos remarcables, es que Baja California cuenta en la totalidad de su territorio con los beneficios fiscales ya especificados, es decir, que cualquier contribuyente que se encuentre dentro de sus 71 450 kilómetros cuadrados, que componen el territorio del Estado (y que cumpla con los requisitos del decreto) podrá obtener el provecho que suponen estos estímulos fiscales en materia de impuesto sobre la renta y desde el primero de enero del 2019, el 100 % de su población se verá beneficiada con un crédito equivalente al 50 % de la tasa del Impuesto al Valor Agregado; esto permite hacer una comparativa estadística de indicadores clave entre el 2018, año previo a la entrada en vigor de la serie de estímulos, y el 2020, con lo que aunque de manera meramente presuncional, podremos adelantar si esta clase de herramientas de la política fiscal efectivamente puede impactar de forma positiva a nivel regional.

La población en situación de pobreza en Baja California disminuyó un 1.1 % del 2018 a 2020, pasando de 884 189 personas con estas características, a 851 700; en el mismo lapso de tiempo, en cuanto hace a factores como carencia por acceso a los servicios básicos en la vivienda y carencia por acceso a la alimentación nutritiva y de calidad, ambos disminuyeron, en razón de un 3,592 % en la primer categoría, y un 1,391 en la segunda, yendo de 334 690 a 188 454 personas en dichas condiciones y de 553 132 a 505 927 respectivamente. Por último, en lo que respecta a la población con ingreso inferior a la línea de pobreza por ingresos, de acuerdo con los Lineamientos y criterios generales para la definición, identificación y medición de la pobreza (2018), esta se redujo en razón de un 1.967 % (Coneval 2020).

Por su parte, en el caso de Sonora, Los municipios beneficiados por los estímulos fiscales son San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáríc, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta; ahora bien, dado que a diferencia de estado de Baja California, en el caso de Sonora, los estímulos fiscales se limitan a estos municipios, cabe antes de abordar las estadísticas macroeconómicas del estado sí, analizar con la

información recolectada de los censos poblacionales y encuestas intercensales del 2010 y 2015 respectivamente, con que cuenta el INEGI y los estudios que el Coneval ha hecho al respecto, específicamente del nivel de pobreza y de carencias sociales en la región, dividida por municipios, con la intención de conocer el contexto de la zona y constatar si el decreto responde efectivamente a las complejas particularidades de los municipios de este estado.

Los indicadores de pobreza por municipio son muy claros y para el 2015 en el caso de las 11 entidades sonorenses integrantes de la zona fronteriza norte, promediaban un aproximado de 20 718.81 personas en situación de pobreza por municipio, teniendo un total entre todas ellas de 227 906.91; estas cifras contrastan con los datos obtenidos en otros municipios como el de Cajeme (128 158), Guaymas (51 723), Hermosillo (179 475), Huatabampo (38 207) y Navojoa (60 868) (Coneval, 2015), ello hace evidente que, existen entidades con mayor índice y presencia de las problemáticas propias de la región, a las que el decreto busca dar respuesta, por lo que si estos beneficios tributarios otorgados por el Estado, buscan con esta serie de estímulos, es la promoción de competitividad económica, el desarrollo y el bienestar social de los habitantes (Cardona, 2020), lo lógico sería atender sino de forma preferente a las zonas con mayor marginación dentro de los estados fronterizos, sí en igualdad de circunstancias, cosa que no acontece.

Para el año 2020, en el mismo rubro, es decir personas en situación de pobreza, los 11 municipios beneficiarios de los estímulos ahora promedian entre ellos 25 538.81 habitantes con esta problemática, con un total de 280 927, lo que supone un incremento del 13.79 % con respecto a lo reportado hasta el 2015; ahora bien, en lo referente a los municipios de los que se apuntó mayor incidencia, es decir Cajeme, Guaymas, Hermosillo, Huatabampo y Navojoa, los resultados también se acrecentaron, obteniendo un total entre estas cinco entidades de 524 263, aumentando entonces, en relación con los datos del 2015 en un 14.360 %.

Por último, estos datos bastan para fortalecer los argumentos en favor de la necesidad de utilizar un escrutinio riguroso, tomando en consideración que el objetivo del presente trabajo no es el de demostrar la efectividad del decreto en relación con el bienestar social de la zona, sino que es el de evidenciar que las problemáticas a la cuales pretende abocarse para solucionar, no están solo concentradas en la región recién creada, sino que se encuentran esparci-

das de manera más o menos uniforme dentro de todo el territorio de los estados fronterizos.

Existe pues en este caso un trato diferenciado que no encuentra justificación, esto entre entidades que sufren de iguales problemáticas, cuyo riesgo es precisamente el de acrecentar la brecha y desigualdad social, sectorizando los beneficios económicos que estímulos de esta naturaleza pudieran significar, es importante tomar en consideración los municipios aledaños a aquellos que conforman la zona franca, los cuales, en orden son Pitiquito, Trincheras, Oquitoa, Atil Tubutama, Imuris, Bacoachi, Fronteras y Bavispe; estos municipios contiguos a los 11 beneficiarios, no son la excepción en lo que habitantes en situación de pobreza respecta, e incrementaron sus porcentajes en este rubro, del 2015 al 2020, en un 18.97 %, curiosamente más que los municipios cuyos número eran en un principio más alarmantes, demostrando así que efectivamente existe cierta influencia negativa al estar tan cerca de la zona franca, sin contar con los beneficios que esta supone, corroborando lo que apuntan Jiménez, Gómez Sabaini, y Podestá (Coneval, 2010) en cuanto a que los estímulos sectoriales suelen impactar negativamente la simplicidad, equidad, eficiencia y capacidad recaudatoria del sistema tributario.

De forma similar acontece para el estado de Chihuahua, en donde los municipios que forman parte de la zona franca norte del país, son Janos, Ascensión, Juárez, Práxedes G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides; las cifras relativas a la pobreza de las personas en su ámbito social, comparativamente entre el 2015 y el 2020 son relativamente positivas y es que, contrario a lo analizado del estado de Sonora, en Chihuahua, casi en términos generales, hubo un decremento en la incidencia de la pobreza en sus municipios; en cuanto hace a los beneficiarios de los estímulos, en los 5 años que se toman como referencia, el número de personas consideradas en estado de pobreza, bajó de un promedio común para las siete entidades de 60 425.42, a 56 753.14, es decir, en un 6.076 %.

No obstante el grado de influencia que como factor pueda tener el decreto analizado y sus efectos legales dentro de estas entidades, lo cierto es que efectivamente ha disminuido la pobreza de esta área geográfica de manera significativa; sin embargo, existen otros municipios con un número muy alto de habitantes considerados pobres, a los que no le alcanza el beneficio fiscal o sus consecuentes fines; tal es el caso de Hidalgo del Parral, Guadalupe y Calvo, Delicias, Chihuahua y Cuauhtémoc, municipios que en suma tienen un total de

355 855 habitantes pobres, con un promedio entre los cinco de 61 020.4 para el 2020, que, si bien ha mostrado disminuir en relación con 2015, sigue por encima del promedio de la zona franca, sin que su decremento le haga justicia ni en tiempo, ni en forma.

En su artículo primero, el decreto de fecha 31 de diciembre del 2018, establece que los municipios Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo, serán los que gocen de sus diversos estímulos dentro del estado de Coahuila de Zaragoza; todos estos municipios, para el año 2015, según la encuesta intercensal sumaron un total de 105 889 personas en condición de pobreza, promediando por tal, cada uno de ellos un aproximado de 13 236.125; dicha medición, para el año 2020, dos años después de la entrada en vigor de los estímulos fiscales, mostró una reducción en un 8.22 % en la zona.

Por su parte, los municipios de Villa Unión, Sierra Mojada, Múzquiz, Morelos y Allende (todos ellos contiguos a la los que se consideran franja fronteriza) promediaban para el 2015, un aproximado a 6 578 por entidad, el cual, coincidentemente también se vio reducido en razón de un 5.98 % para el año 2020.

Paralelamente, de igual forma que en los anteriores estados, se estudiaron los casos de los municipios que inicialmente se advirtieron mayormente afectados por esta problemática, los cuales fueron en el caso de Coahuila de Zaragoza, Torreón, Saltillo y Monclova, mismos que para el 2015, reportaron un promedio por municipio de 121 364.67 personas en estado de pobreza, las que, contrario a los dos grupos de entidades ya analizados, en 2020 aumentó su incidencia de este conflicto socioeconómico; concretamente aumentaron a un promedio de 131 747.667, es decir, en un 8.55 %.

Paralelamente, el caso de Nuevo León es interesante debido a que, pese poca distancia que separa a sus municipios de la frontera norte de México, solo Anáhuac cuenta con los beneficios fiscales del decreto; dicha entidad es la única que linda con el límite norte del país y en términos estadísticos contaba en el 2015 con un aproximado de 7349 personas en situación de pobreza; en el lapso de tiempo del referido año, al 2020, este indicador decreció considerablemente, llegando a 5 491 personas, por lo que se trata de una reducción en este rubro, del 25.28 %.

En igual periodo de tiempo, los municipios de Monterrey, General Escobedo y Guadalupe (entidades con más incidencia de pobreza en el estado de Nuevo León), promediaban en un inicio 130798.667 de personas en esta proble-

mática social, y cerraron, según el censo poblacional del 2020, con una media de 138914, por lo que existió un incremento en dicho indicador, en un 6.204 %.

Por último, en cuanto hace al estado de Tamaulipas, Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros, son sus municipios seleccionados para formar parte de la región fronteriza norte y con ello, son estos los que cuentan con los estímulos fiscales introducidos por el decreto objeto de estudio; estas entidades, cuyo límite superior colinda con los Estados Unidos de América, en términos de pobreza, reportaban para el año 2015, tenían una media común de 71592.7 personas en situación de pobreza, mientras que, para el año 2020, dos ejercicios fiscales en los que los estímulos fiscales estuvieron vigentes dentro de su territorio, mostraron una disminución estadística de esta cifra, en un 4.68 %.

De igual manera, los municipios de Méndez y San Fernando (entidades inmediatamente contiguas a los municipios beneficiados), redujeron su porcentaje de personas consideradas con estas características, en razón de un 6.91 % en relación con lo observado en la encuesta intercensal del 215; sin embargo, no obstante lo relativamente positivas que resultan ser las referidas cifras, en los municipios de Victoria, Tampico y Altamira (aquellos con mayor pobreza en el estado), en contraposición a lo hasta el momento estudiado, aumentó la incidencia de esta problemática social, en un 9.64 %.

Tras un minucioso análisis de los datos obtenidos de los censos poblacionales y económicos, no se puede afirmar con certeza que las problemáticas sociales que el programa de la región fronteriza norte busca abordar sean más prominentes en los municipios seleccionados. Por el contrario, parece que la elección de estos municipios se basa en un criterio relacionado con la demografía y la distribución de su población.

En lugar de encontrar una concentración significativa de estas problemáticas en los municipios específicos elegidos, los datos sugieren que estas cuestiones se dispersan a lo largo y ancho del territorio de los seis estados fronterizos. Esto indica que las necesidades sociales y económicas que el programa intenta resolver no están limitadas a un grupo selecto de municipios, sino que afectan a comunidades en toda la región fronteriza.

Esta observación tiene importantes implicaciones para el diseño y la implementación del programa. En lugar de centrarse en un número limitado de municipios, podría ser más efectivo abordar estas problemáticas de manera más amplia y equitativa en toda la región. Esto permitiría una distribución más

justa de los recursos y esfuerzos destinados a mejorar las condiciones de vida en la frontera norte y garantizaría que las comunidades que enfrentan desafíos similares reciban la atención y el apoyo necesarios.

En resumen, los datos de los censos sugieren que las problemáticas sociales en la región fronteriza norte no están concentradas en los municipios seleccionados, sino que están dispersas en toda la región. Esto respalda la idea de que el programa debería adoptar un enfoque más amplio y equitativo para abordar estas cuestiones de manera efectiva y garantizar un impacto positivo en toda la comunidad fronteriza.

Lo mismo ocurre cuando se estudia la incidencia de los homicidios dolosos, otra de las problemáticas a las que más alude el decreto; en este rubro, se obtuvieron del 2000 a 2018, un total de 110 010 homicidios ocurridos en los seis estados fronterizos (INEGI, 2022), de los cuales 43 335 sucedieron dentro de la ahora zona franca, resultando entonces, que en los municipios beneficiados se observó el 39.40 % del total de homicidios dolosos de estos estados. Dicha cifra, aunque ciertamente elevada, no dista mucho del porcentaje de población habitante de la región beneficiada con respecto a la del total de los estados, es decir, que se estima que los habitantes de los 43 municipios beneficiados representen un aproximado de 37.64 % del total de los pobladores de los estados.

Estas circunstancias soportadas en datos empíricos recabados, si bien no pueden retratar con fidelidad la realidad social que se vive en esta área que ha sido reconocida como especialmente vulnerable por su particular ubicación geográfica, sí son suficientes en estadística descriptiva para apoyar la noción de que existen contribuyentes que sufren de las mismas problemáticas que pretende atender el decreto, que de facto son excluidos del trato diferenciado.

Así pues, si bien no puede hablarse de una transgresión al principio de equidad tributaria, sí debe estimarse vulnerado el principio rector por excelencia de las políticas fiscales, el de equidad social; este último contribuye a la reducción de las brechas económicas al proporcionar incentivos estratégicos a grupos o sectores de la población que requieren la intervención estatal para equilibrar su situación de desventaja. Esto les brinda acceso a nuevas oportunidades que les permiten competir en términos económicos y productivos y salir del rezago en el que se encuentran, todo esto se enmarca en el fomento de un desarrollo económico inclusivo.

En este orden de ideas, se puede presumir con bases que se está vulnerando el derecho genérico a la igualdad y a la no discriminación por la redacción

y los efectos del decreto sujeto a estudio, además de que también se cuentan ya con elementos tanto de orden cuantitativo consistentes en los datos empíricos, así como del orden cualitativo derivado del estudio documental e interpretativo de los antecedentes jurisdiccionales relacionados directa e indirectamente con este tema, para determinar si la distinción de la que se vale el decreto para implementar en determinados municipios los estímulos puede ser catalogado como en uso de una categoría sospechosa.

En ese sentido, para identificar una posible categoría sospechosa, no es necesario ceñirse exclusivamente a las categorías mencionadas en los catálogos existentes. En cambio, se debe examinar detenidamente la razón detrás de la distinción establecida por la norma. En particular, los criterios más recientes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos han reconocido diversas formas sistemáticas de discriminación basadas en vulnerabilidades generalizadas dentro de grupos sociales específicos. En este contexto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso de Empleados de la fábrica de fuegos en Santo Antonio de Jesús y sus familiares vs. Brasil, no solo reconoce la evolución en la identificación de categorías sospechosas, sino que también pone en práctica un enfoque para determinar si estas categorías se aplican o no a una norma.

En dicho caso, el tribunal internacional concluye que los Estados tienen la responsabilidad de no promover tratamientos o regulaciones discriminatorias en sus leyes y de eliminar cualquier regulación que sea discriminatoria en su sistema legal. Además, deben combatir las prácticas repetitivas que perpetúan desigualdades sociales, promoviendo normas, acciones positivas y medidas que garanticen la igualdad real de las personas ante la ley.

En consecuencia, los Estados deben esforzarse por cambiar sustancialmente las condiciones desiguales que fomentan la aparición de comportamientos y tratos desiguales hacia un grupo específico de personas. Esto implica asegurar una igualdad efectiva en dos dimensiones: una dimensión formal, que establece la igualdad ante la ley, y una dimensión material, que involucra la implementación de medidas positivas para promover la igualdad de grupos históricamente discriminados o marginados debido a los factores mencionados en el artículo 1.1 de la Convención

Uno de los aspectos más destacados de la sentencia citada es el explícito reconocimiento de que las categorías sospechosas son dinámicas y no se limitan a las tradicionalmente reconocidas. Este reconocimiento abre la posibilidad de identificar, mediante una metodología adecuada, características que

puedan constituir categorías sospechosas. Esto es especialmente relevante en el contexto de las categorías basadas en la discriminación estructural, que involucra la comprobación de una discriminación histórica arraigada en prácticas concretas.

Es esencial investigar a fondo situaciones en las que se observen prácticas discriminatorias persistentes en una sociedad, incluso si estas prácticas son inconscientes, pero resultan en la exclusión de un grupo de personas de la dinámica social predominante. La Corte Interamericana de Derechos Humanos propone un enfoque probatorio diferente en estos casos, conocido como la prueba contextual. Esta prueba implica el análisis sociológico o el procesamiento de datos específicos que evidencian la existencia de discriminación estructural que afecta a ciertas poblaciones de manera histórica y continua, en condiciones marcadamente desiguales en comparación con el resto de la sociedad.

El decreto de la frontera norte identifica explícitamente la cercanía y la relación con los Estados Unidos de América como un elemento particular que crea diferencias significativas entre los habitantes de esa región y el resto del país. Sostiene que esta situación impacta negativamente en el bienestar general y encarece la vida de los residentes en esa zona, afectando la actividad comercial, los servicios y la calidad de vida en general. Además, señala que históricamente estas condiciones han tenido un impacto negativo en la calidad de vida de la zona fronteriza, incluyendo la estabilidad económica, el acceso a oportunidades y el empleo, con una alta incidencia del crimen.

Dado el reconocimiento de la existencia de un grupo particularmente vulnerable con características específicas que lo distinguen del resto de la población debido a su ubicación geográfica, surge la pregunta de si este grupo limita su vulnerabilidad a los 43 municipios especificados en el decreto o si esta condición de vulnerabilidad frente al resto de la sociedad también afecta a los habitantes de los demás municipios que componen los seis estados fronterizos del norte de México. Además, cabe cuestionar si la condición social especial de ser residente de un municipio en una zona previamente reconocida como vulnerable debido a su ubicación geográfica puede ser considerada una categoría sospechosa. Según los parámetros establecidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de manera similar en el artículo 1º de la Convención Americana de Derechos Humanos, esta condición podría enmarcarse en el catálogo

de categorías prohibidas, particularmente en lo que respecta a la condición social o cualquier otra que atente contra la dignidad humana.

También se ha reconocido que estas circunstancias afectan de manera diferenciada a minorías o grupos sociales que buscan ser protegidos por medidas que persiguen un objetivo constitucionalmente válido. Además, la distinción entre municipios de los estados fronterizos posiblemente se basa en rasgos permanentes de las personas que no pueden prescindir fácilmente por voluntad propia sin arriesgar parte de su identidad. Esto se refiere específicamente al lugar de residencia de las personas que, a pesar de enfrentar desafíos debido a su ubicación geográfica y cercanía con el país vecino del norte, no tienen acceso a los beneficios fiscales ni experimentan directamente los efectos previstos por las medidas destinadas a equilibrar una desventaja estructural en la región.

El lugar de residencia está estrechamente ligado al desarrollo psicosocial y a la identidad de las personas. De hecho, influye en el sentido de pertenencia cultural y social que un individuo experimenta en la región en la que vive. Además, el entorno social en el que una persona nace, crece y se desenvuelve, en ámbitos como relaciones personales, laborales y contributivas, juega un papel fundamental en la configuración de un contexto único para la comunidad que habita en ese lugar. Esto puede llegar a impactar en la identidad personal, creencias, valores y comportamientos de los residentes.

Por otro lado, el lugar de residencia puede servir como el contexto en el que se establecen relaciones sociales y redes de apoyo. Estas interacciones sociales pueden moldear las habilidades sociales y emocionales de una persona, así como influir en su autoestima y percepción de sí misma. Además, dependiendo de la ubicación geográfica, el acceso a oportunidades educativas y laborales puede variar significativamente. La calidad de las instituciones educativas disponibles, las opciones de desarrollo profesional y las oportunidades de empleo en la zona local pueden estar condicionadas por el lugar de residencia, lo que a su vez afecta el desarrollo personal y profesional.

Por último, pero no menos importante, el lugar de residencia puede determinar el acceso a recursos y servicios esenciales, como atención médica, infraestructura comunitaria, transporte, áreas de recreación y otros servicios públicos. La disponibilidad y calidad de estos recursos y servicios pueden impactar en el bienestar psicológico y la calidad de vida de una persona, así como en su sentido de pertenencia y satisfacción con su entorno.

En resumen, el uso del lugar de residencia como único criterio de distinción legal en una región previamente reconocida como especialmente vulnerable debido a su ubicación geográfica puede ser considerado como la aplicación de una categoría sospechosa. Esto se alinea con la jurisprudencia 1a./J. 66/2015 (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en octubre de 2015. Según esta jurisprudencia, cuando una ley establece una distinción basada en una categoría sospechosa, los tribunales deben llevar a cabo un examen riguroso de la medida para evaluar su constitucionalidad a la luz del principio de igualdad. Aunque la Constitución no prohíbe el uso de categorías sospechosas por parte del legislador, el principio de igualdad exige que solo se utilicen cuando exista una justificación sólida y convincente para hacerlo.

Conclusiones y recomendaciones

Después de la realización del estudio, se estima necesario concluir en las dos vertientes inicialmente planteadas; en cuanto al estudio documental con triangulación de datos que se efectuó, principalmente en lo que hace a los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que, históricamente ha habido una tendencia en el ejercicio interpretativo de la norma tributaria, a inclinarse por un enfoque por-fisco, en extremo formalista y polarizador, casi siempre en perjuicio de los contribuyentes, quienes en materia fiscal cuentan con poca garantía de que sus derechos humanos sean verdaderamente reivindicados por los mecanismos legales que dispone la propia Ley, dejándolos en muchas ocasiones francos ante los arbitrarios embates de la autoridad exactora; de más está decir que acorde a lo abordado en la presente investigación, un escrutinio laxo para los casos en que se aduzca una violación al principio de equidad contributiva, representa un grave retroceso en lo que el derecho a la seguridad jurídica, acceso a la justicia, tutela jurisdiccional efectiva y el propio principio de legalidad, se refiere.

Establecer principios constitucionales inmersos en cada uno de sus preceptos, benéficos para sus destinatarios, no surte ningún efecto si estos no pueden hacerse valer como un parámetro efectivo frente a la norma que se impugna, o en este caso, frente a un tratamiento diferenciado e injustificado, no es más que letra muerta o en el mejor de los casos un estéril postulado de buena fe; por ello es que el deber de las autoridades, yendo desde los legisladores, en

la creación de las leyes, los entes administrativos encargados de su aplicación y con específico énfasis, las jurisdiccionales (formal y materialmente hablando), es el de asegurarse que cualquier dispositivo normativo sea eficazmente aplicado en igualdad a sus destinatarios, haciendo más accesible la verdadera justicia tributaria.

Del mismo modo, puede concluirse que, pese a lo que argumenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pese a que en apariencia *prima facie*, el uso de una herramienta como el estímulo fiscal aun si este tiene una finalidad extrafiscal, puede terminar por incidir injustificadamente en la esfera jurídica, social y patrimonial de los sujetos que, siendo beneficiarios potenciales por encajar en la hipótesis que enmarca la normatividad, son excluidos y diferenciados de forma injustificada; en el caso concreto de los estímulos fiscales para la franja fronteriza norte, pudo demostrarse gracias a los indicadores de pobreza que se presentan, tal como sucede en el caso de la región fronteriza norte, en donde se corre el riesgo no solo de que la política planteada no sea efectiva y que no se cumplan con los propósitos del decreto, sino que puede provocar que la brecha de desigualdad en la zona crezca y se vuelva más grave.

Además, es esencial considerar la posibilidad de aplicar un escrutinio riguroso similar al que se utiliza en el análisis de otras medidas de naturaleza similar a la que estamos examinando aquí. Esto, en la práctica, llevaría a un cambio en la carga de la prueba, lo que significa que la autoridad responsable tendría la obligación adicional y reforzada de respaldar la necesidad, eficacia y proporcionalidad de las medidas no fiscales con pruebas empíricas y mediciones objetivas. Es por ello que se insiste en la viabilidad e importancia de esta clase de estudios, en donde más allá del cuestionamiento doctrinal de las disposiciones, uso y límites de las figuras jurídicas en comento, se logre visibilizar nítidamente el impacto social y económico que causan este tipo de medidas, en tanto que resulten restrictivas o que redunden en beneficios indebidos para unos cuantos; todo esto servirá para apoyar el análisis casuístico de cada disposición, previo a su creación y entrada en vigor, así como en su interpretación y aplicación en sede jurisdiccional.

A manera de recomendación únicamente se señala que, en lo que respecta al principio de igualdad, este debe ser garantizado desde la creación de la norma, sin distinguir la materia o rama del Derecho a la cual se insertará, tal y como se hace hoy con la materia fiscal; adicionalmente, en este punto cabe también destacar que, cada vez se vuelve más necesario dar la debida profundidad

y alcance al aludido principio, en la inteligencia de que, aunque la jurisprudencia vigente sostiene la inviabilidad usar como parámetro la equidad tributaria cuando no se trastoquen los elementos esenciales de la contribución, sí deben de analizarse en el más amplio contexto, a la luz de la garantía de igualdad, sin que pueda limitarse o catalogarse los supuestos de procedencia, ni condicionar el grado o profundidad de estudio constitucional.

De igual forma, se sugiere un cambio en el paradigma tradicional de la exposición de motivos en este tipo de decretos. En lugar de simplemente exponer una finalidad no relacionada con la recaudación fiscal y dirigida al bienestar de la población, se propone que esta justificación esté respaldada por argumentos sólidos. Recordemos que las normas que establecen políticas fiscales, económicas y sociales, así como las medidas relacionadas con estas políticas, deben fundamentarse en estudios previos y un diagnóstico objetivo. Estos estudios deben respaldar la toma de decisiones informadas, evaluar los riesgos y consecuencias potenciales, optimizar la utilización de recursos disponibles, promover la transparencia y la rendición de cuentas, y ayudar a prevenir errores costosos. Estas razones enfatizan la importancia de contar con evidencia empírica sólida y análisis rigurosos al diseñar políticas y acciones para promover el desarrollo regional.

Bibliografía

- Alabern, J. E. V. (2010). Extradiscalidad y justicia tributaria. En *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García* (pp. 181-207). Universidad del Rosario.
- Arnau, J., y Bono, R. (2008). Estudios longitudinales de medidas repetidas. Modelos de diseño y análisis. *Escritos de Psicología*, 2(1), 32-41.
- Cardona Buitrago, J. (2020). Beneficios tributarios otorgados por las entidades territoriales en el marco del principio de autonomía territorial. *Revista de Derecho Fiscal*, 17. <<https://doi.org/10.18601/16926722.n17.09>>.
- Carrasco Iriarte, H. (2007). *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford University Press.
- Castillo Ponce, R. A., Díaz Bautista, A., y Fregoso Pastrana, E. (2004). Sincronización entre las economías de México y Estados Unidos: el caso del sector manufacturero. *Comercio Exterior*, 54(7), 620-627. <<https://biblat.unam>>.

- mx/es/revista/comercio-exterior/articulo/sincronizacion-entre-las-economias-de-mexico-y-estados-unidos-el-caso-del-sector-manufacture-ro>.
- CONEVAL. (2022). *Medición de la pobreza, Estados Unidos Mexicanos, 2010-2020, Indicadores de pobreza por municipio*. Coneval. <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Documents/Pobreza_municipal/2020/gpos_pob/Presentacion_pobreza_grupos_municipal.pdf>.
- Estares, D. Y. (Ed.). (2016). La evolución de la función extrafiscal de los tributos. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 36(1), 389-398. <<https://doi.org/28178>>.
- González, L. A., Pedraza, E. P., y García, E. R. (2018). Categorías sospechosas y control difuso en la práctica del juzgador familiar. *Antistio: Revista del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses de Colombia*, 5(1), 43-56. <<https://revistasforenses.medicinalegal.gov.co/index.php/article/view/2361/2416>>.
- Hoyos Botero, C. (2000). *Un modelo para investigación documental*. Señal Editora.
- Jiménez, J. P., Sabaini, J. C. G., y Podestá, A. (2010). *Evasión y equidad en América Latina*. CEPAL. <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticayTecnicaTributaria/EvasionTributaria/2010_Evasion_y_equidad_sabaini.pdf>.
- Landa Arroyo, C. (2013). Control constitucional de los tributos con fines extrafiscales en el Perú. *Themis Revista de Derecho*, (64), 175-180. <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9580>>.
- López Pérez, S. D. J., y Vence, X. (2021). Estructura y evolución de ingresos tributarios y beneficios fiscales en México. Análisis del periodo 1990-2019 y evaluación de la reforma fiscal de 2014. *El trimestre económico*, 88(350), 373-417. <https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S2448718X2021000200373&script=sci_arttext>.
- Lustig, N. (2017). El impacto del sistema tributario y el gasto social en la distribución del ingreso y la pobreza en América Latina. Una aplicación del marco metodológico del proyecto Compromiso con la Equidad (CEQ). *El trimestre económico*, 84(335), 493-568. <<https://doi.org.dibpxy.uaa.mx/10.20430/ete.v84i335.277>>.
- Martínez Zorrilla, D. (2010). *Metodología jurídica y argumentación*. Marcial Pons.

- Mota, J. L. H. (2013). Consideraciones en torno a una Reforma Fiscal sustentable en México. *Economía Informa*, 378, 3-13. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185084913713057>>.
- Musgrave, R. A. (1990). Horizontal equity, once more. *National Tax Journal*, 43(2), 113-122. <<https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdf/10.1086/NTJ41788830>>.
- Palomino Guerrero, M. (2015). Los estímulos fiscales: mecanismo para la equidad de género. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 65(264), 415-442.
- Ríos Granados, G. (2021). Recepción del test de proporcionalidad en la jurisprudencia tributaria en México. En D. B. González Carvallo y R. Sánchez Gil (Coords.), *El test de proporcionalidad en la Suprema Corte, aplicaciones y desarrollos recientes* (pp. 211-242). Centro de estudios constitucionales de la SCJN.
- Ríos Granados, G. (2008). *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano, Documento de Trabajo, núm. 108*. UNAM-IIIJ.
- Salas Minor, E. (2009). Debate sobre la utilidad de la metodología jurídica: una reconstrucción crítica de las actuales corrientes metodológicas en la teoría del derecho. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, (12), 205-231.
- Silva Meza, H. (2011). Los estímulos fiscales. *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 3(6), 158-182.
- Tavares, D. F. L. (2015). *La tributación extrafiscal en el mercado financiero: posibilidades y límites jurídicos*. Universitat de Barcelona. <<https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/96748>>.
- Tello, C., y Hernández, D. (2010). Sobre la reforma tributaria en México. *Economía unam*, 7(21), 37-56.
- Terrádez, M., y Juan, A. A. (2003). *Análisis de la varianza (ANOVA)*. Universidad Oberta de Catalunya, Proyecto e-Math.
- Tesis Aislada LIII/2012 (10a.). Sentencia recaída al amparo en revisión 820/2011, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Ponente: José Ramón Cossío Díaz; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882.
- Tesis Jurisprudencial P./J. 41/97. Sentencia recaída al Amparo en revisión 1525/96, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Ponente: Genaro Góngora Pimentel, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Junio de 1997, página 43.

- Toro Londoño, J. (2021). El impacto fiscal a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario colombiano y la necesidad de moderar los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta. *Revista de Derecho Fiscal*, 19, 45-87. <<https://doi.org/10.18601/16926722.n19.03>>.
- Ulloa, M. N. O. (2017). Efecto de los beneficios tributarios en la recaudación del impuesto a la renta. *Quipukamayoc*, 25(47), 55-63.
- Valencia, A. R., Reynoso, L. H., y Castro, M. C. (2015). Incidencia del Sistema Fiscal en México 2002-2012. *Economía Informa*, 390, 3-27. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0185084915300025>>.
- Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e Interpretación de las leyes tributarias*. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

