

# SCJN: Constitucional que Internet no pague IESPYS



MIRAMONTES  
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

Socio fundador y director de la firma  
Actividades: Experiencia en asuntos tributarios; medios de defensa fiscal, y consultoría corporativa  
Tiene 26 años en la firma

## INTRODUCCIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) avaló la exención del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS) en la prestación de servicios de acceso a Internet, bajo el argumento de que no se vulnera el principio de equidad.

De esa manera, la Segunda Sala de la SCJN determinó que el artículo 8, fracción IV, inciso d) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIESPYS), no viola el principio de equidad tributaria al exentar del pago de ese impuesto a quienes presten servicios de acceso a Internet a través de una red fija o móvil, respecto de aquellos que prestan otros servicios mediante una red de telecomunicaciones, pues el trato –a su juicio– “está justificado”.

De acuerdo con fuentes periodísticas, los ministros de la SCJN coincidieron en que “el servicio de Internet es considerado básico para el desarrollo del país”. Asimismo, agregaron que es equiparable a la luz, agua o drenaje; por ende, “no es inequitativo el trato diferenciado que otorga el numeral referido respecto de quienes prestan el servicio de Internet, y aquellos que otorgan –además– otros servicios”.

Lo anterior tiene como consecuencia que las empresas que prestan servicios de acceso a Internet, no paguen ese gravamen. Sin embargo, estarán obligadas a pagar IESPYS por la prestación de “otros servicios” distintos al Internet, como pueden ser: los servicios de telefonía fija, excepto la rural; telefonía celular o televisión por cable.

Incluso esas compañías estarán obligadas al pago del impuesto por la prestación de servicios de Internet, cuando esta última sea ofrecida en la modalidad de paquetes, de manera conjunta con otros servicios similares, y no se cumplan determinados requisitos, como se explica más adelante.

## ANTECEDENTES DEL TRIBUTO

Como se recordará, por medio de la reforma publicada en el DOF del 7 de noviembre de 2009, la cual entró en vigor el 1 de enero de 2010, se introdujo una modificación a la LIESPYS, mediante la cual se adicionó el inciso C) a la fracción II del artículo 2, con la finalidad de considerar dentro del objeto del tributo a la prestación de los servicios que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

El dispositivo adicionado es del tenor siguiente:



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

...

II. En la prestación de los siguientes servicios:

...

**C) Los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones**  
3%

Al mismo tiempo, se introdujo en esta ley la **exención** –entre otras– a los servicios de acceso a Internet, para quedar como sigue:

**8. No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:**

...

IV. Por los servicios de telecomunicaciones siguientes:

...

**d) De acceso a Internet**, a través de una red fija o móvil, consistente en todos los servicios, aplicaciones y contenidos que mediante dicho acceso a Internet se presten a través de una red de telecomunicaciones.

Cuando los servicios a que se refiere el párrafo anterior **se ofrezcan de manera conjunta con otros servicios que se presten a través de una red pública de telecomunicaciones, la exención** a que se refiere este inciso será procedente siempre que en el comprobante respectivo se determine la contraprestación correspondiente al servicio de acceso a Internet de manera separada a los demás servicios de telecomunicaciones que se presten a través de una red pública y que dicha contraprestación se determine de acuerdo con los precios y montos de las contraprestaciones que se hubieran cobrado de no haberse proporcionado el servicio en forma conjunta con otros servicios de telecomunicaciones gravados por esta Ley. **En este caso, los servicios de Internet exentos no podrán exceder del 30% del total de las contraprestaciones antes referidas que se facturen en forma conjunta.**

Como se puede apreciar, si el servicio de acceso a Internet se presta de manera conjunta con otros servicios de similar naturaleza –como la telefonía y la televisión de paga–, la exención de mérito no será aplicable, si en el comprobante respectivo no se indica en forma separada el valor de la contraprestación pactada por el servicio de Internet respecto de los demás servicios o bien, si la contraprestación asignada a ese servicio no corresponde al valor que se hubiera cobrado, de no haber prestado el servicio de manera conjunta.

Ello, en el entendido que los servicios de Internet exentos no podrán exceder del 30% del total de las contraprestaciones facturadas en forma conjunta.

## LOS FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Todas las contribuciones, por su propia naturaleza, persiguen esencialmente un fin recaudatorio y son destinadas –en principio– a sufragar el gasto público, aunque pueden por excepción atender adicionalmente a fines extrafiscales, con el propósito de regular algunos **aspectos económicos, sociales** o de salud pública inclusive, sin que por ello dejen de estar sujetas al cumplimiento de las garantías tributarias contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En efecto, conforme a la doctrina tributaria y a la jurisprudencia, las contribuciones no sólo constituyen ingresos tributarios aptos para tales fines, sino que al mismo tiempo constituyen poderosas herramientas de política social y económica.

Así, los impuestos pueden ser instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

En el caso que se comenta, los argumentos manifestados por el legislador para justificar el trato diferenciado del que se habla, se han hecho consistir fundamentalmente en el hecho de que quienes se conectan a Internet tienen a su alcance “información de todos los niveles, inclusive cultural y científica de cualquier parte del mundo, lo que evidentemente redundaría en beneficio y progreso de la colectividad”, lo cual, indiscutiblemente deviene en un aserto.

No obstante ello, la exención de mérito debe ser justificada mediante su examen con sede constitucional, por lo que hace al debido cumplimiento de las garantías tributarias, en particular, a la de equidad.

En el campo de la jurisprudencia, por ejemplo, la siguiente tesis resulta por demás ilustrativa en cuanto a la noción del concepto extrafiscal de las contribuciones:

**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.** *Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando, ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.*



*Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en sesión privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoza Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D.F., a 31 de mayo de 1991.*

*No. de Registro 205798. Semanario Judicial de la Federación. Tomo VII. Octava Época. Pleno. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 18/91. Junio, 1991. Pág. 52.*

### LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS

Uno de los requisitos fundamentales que deben ser observados por parte del legislador a la hora de crear un nuevo tributo o establecer su exención –con fines de tipo extrafiscal, como es el caso de la exención a los servicios de acceso a Internet–, es que no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos, de los cuales –por su importancia– se destacan: el de legalidad; proporcionalidad, y equidad tributaria. De éstos, para el presente análisis resulta de mayor utilidad referirnos al último, es decir, al principio de equidad tributaria.

Es de explorado derecho que el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo. Es decir, 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.

Por otra parte, debe tenerse presente que nuestro Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen (Tesis de Jurisprudencia 97-2006).

Al mismo tiempo, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal ha establecido ciertos criterios generales para determinar si el legislador respeta la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional, los cuales se pueden resumir en lo siguiente: **(i)** para el análisis, es necesario partir del hecho de que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable, no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); **(ii)** que

de existir tal diferencia de trato, en una situación comparable, la disposición normativa persiga una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida; **(iii)** que esa distinción constituya un medio apto y eficaz para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, y **(iv)** que de darse esos requisitos, la configuración de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

La tesis que contiene el criterio jurisprudencial en cita, es la siguiente:

#### **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.**

*Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que:*

**1)** exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); **2)** de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); **3)** de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, **4)** de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

*Segunda Sala, SCJN. Jurisprudencia 31/2007*

En ese orden de ideas, es dable advertir que mientras la adición del inciso C) a la fracción II del artículo 2 de la LIESPYS, considera como objeto del tributo la prestación de servicios que se proporcionen en territorio nacional mediante una o más redes públicas de telecomunicaciones, se tiene que, al mismo tiempo, la reforma de la que se habla dispuso que el gravamen de mérito no será pagado cuando se trate –entre otros casos– de servicios de acceso a Internet.

En otras palabras, mientras que los servicios de acceso a Internet se encuentran exentos del pago del impuesto, otros servicios de telecomunicaciones, como es el caso de la telefonía fija o celular, y los de televisión por cable, se



encuentran gravados, no obstante que también se trata de servicios de telecomunicaciones, incluyendo el caso de los servicios de Internet proporcionados en la modalidad de paquetes conjuntamente con otros, cuando no se cumplan los requisitos anteriormente señalados.

### CONCLUSIONES

Así las cosas, la distinción de trato de la que se habla, aun cuando parece encontrar justificación con sede constitucional bajo la perspectiva del fin extrafiscal perseguido por el legislador, de alentar el uso de los servicios de Internet –dado su potencial para fomentar el desarrollo social y económico del país– frente a los servicios de telefonía o de televisión por cable, lo cierto es que la distinción de trato que la propia norma de excepción otorga a los servicios de Internet cuando éstos se proporcionan en la modalidad de paquetes junto con otros servicios de telecomunicaciones, y no se cumple, entre otros, el requisito de que el valor de la contraprestación por el servicio de Internet no sea mayor al 30% del total de las contraprestaciones facturadas en forma conjunta, no puede estimarse en modo alguno

justificado a la luz de la garantía de equidad tributaria, dado que el hecho de que se proporcione el servicio de acceso a Internet de manera conjunta con otros servicios, no cambia la naturaleza del mismo ni lo hace distinto a los de su misma especie.

Por ello, la modalidad en la prestación del servicio de acceso de Internet, ya sea que se preste en forma individual o de manera conjunta con otros servicios, nada tiene que ver con el objeto del tributo, ni mucho menos con la justificación a la exención otorgada por el legislador, pues esa modalidad nada tiene que ver con la mayor o menor eficacia del fin extrafiscal perseguido.

Lo anterior sólo detona una afectación a la garantía de equidad tributaria de aquellos contribuyentes que realizan la prestación del servicio de acceso a Internet de manera conjunta con otros servicios de similar naturaleza, respecto de aquellos que sólo proporcionan el servicio de Internet, pues, en ambos casos –como se insiste–, no obstante que se guarda una misma relación frente al objeto del tributo, la ley les otorga un trato diferenciado, desatendiendo con ello el principio de equidad tributaria. 

