



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**ESTÍMULOS FISCALES Y SUS IMPLICACIONES EN MATERIA
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

C.P. y E.F. Luis Anthar González Rodríguez

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

Las leyes se han hecho para el bien de los ciudadanos.

MARCO TULIO CICERÓN

*A mis padres;
a mi esposa, Verenice Rodríguez*

AGRADECIMIENTOS

A mi esposa, por estar presente no sólo en esta etapa tan importante de mi vida profesional, sino en todo momento ofreciéndome lo mejor y buscando siempre lo mejor para mí;

A mis padres, por su apoyo, esfuerzo y dedicación para que hoy pueda estar viviendo y disfrutando esta etapa de mi vida;

A la Universidad Panamericana, mis profesores y compañeros, por las enseñanzas y momentos compartidos;

A Chevez, Ruíz, Zamarripa, Firma a la que tanto estimo y que me ha formado profesionalmente.

MUCHAS GRACIAS

ÍNDICE

Págs.

<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>6</u>
---------------------	----------

CAPÍTULO I

ESTÍMULOS FISCALES

<u>1.1. Marco constitucional</u>	<u>8</u>
<u>1.2. Definición de los estímulos fiscales</u>	<u>16</u>
<u>1.2.1. Presupuesto de gastos fiscales</u>	<u>20</u>

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

<u>2.1. Sujetos del impuesto</u>	<u>28</u>
<u>2.2. El ingreso, objeto del impuesto sobre la renta</u>	<u>29</u>
<u>2.3. Concepto de ingreso</u>	<u>34</u>
<u>2.4. Ingreso en crédito</u>	<u>38</u>

CAPÍTULO III

ESTÍMULOS FISCALES, SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

<u>3.1. Servicio de Administración Tributaria - Criterio Normativo 2/2008/ISR – Evolución histórica</u>	<u>42</u>
---	-----------

<u>3.1.1. Criterios normativos 2008</u>	<u>42</u>
<u>3.1.2. Criterios normativos 2009</u>	<u>44</u>
<u>3.1.3. Criterios normativos 2010</u>	<u>47</u>
<u>3.1.4. Criterios normativos 2011-2013</u>	<u>47</u>
<u>3.2. Suprema Corte de Justicia de la Nación – Tesis aislada Primera Sala</u>	<u>50</u>
<u>3.2.1. Consideraciones previas</u>	<u>50</u>
<u>3.2.2. Análisis particular de la Primera Sala</u>	<u>56</u>
<u>3.2.3. Tesis aislada</u>	<u>57</u>
<u>3.2.4. Voto concurrente</u>	<u>59</u>
<u>3.3. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente</u>	
<u>- Análisis Sistémico 8/2013</u>	<u>61</u>
<u>3.4. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</u>	
<u>– Jurisprudencia aprobada por acuerdo G/15/2014</u>	<u>65</u>
<u>3.5. Servicio de Administración Tributaria – Compilación de</u>	
<u>Criterios Normativos 2014</u>	<u>68</u>
<u>3.6. Reforma al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,</u>	
<u>publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30</u>	
<u>de noviembre de 2016</u>	<u>70</u>
<u>CONCLUSIONES</u>	<u>78</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>80</u>

INTRODUCCIÓN

La actividad financiera es el conjunto de los medios preordenados por el Estado para la obtención de los recursos necesarios para los gastos públicos y la consecución de los fines del Estado. Tal como lo establece Andrés Serra Rojas en su obra “Derecho Económico”, dicha actividad financiera forma una categoría especial de la actividad económica, entendida ésta como la actividad humana, encaminada a la obtención de medios escasos, llamados bienes económicos y servicios, para la satisfacción de las necesidades humanas.¹

Continúa señalando Andrés Serra Rojas que el régimen financiero del Estado depende en esencia del sistema económico en el que se desenvuelve. En nuestro sistema económico se emplean aquellos mecanismos financieros derivados de nuestra propia realidad, aunque en numerosos aspectos la economía mundial incide en los problemas internos, como los graves desquiciamientos que actualmente vivimos.²

Por su parte, la política económica alude al conjunto de actividades a través de las cuales el Estado interviene en el proceso económico conforme a las leyes económicas generales, con el objeto de afectar los resultados de la actividad económica para obtener el mayor partido de una situación dada. Es por esta razón que la política económica es la herramienta más útil que tiene el Estado para ejecutar cualquier plan de desarrollo y para darle velocidad y dirección al proceso de desarrollo pretendido.³

El Presupuesto de Gastos Fiscales, elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y entregado anualmente a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes para cada periodo.⁴

Tal como lo establece la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, dicho Presupuesto de Gastos Fiscales deberá entregarse a más tardar el 30 de junio de 2018 y deberá contener, entre otros, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades

¹ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Económico*, 11ª edic., Ed. Porrúa, México, 2012, pág. 338.

² *Ibid.*

³ *Ibid.* pág. 246.

⁴ *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, SHCP, pág. 2.

administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal, así como los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2019.⁵

En el presente trabajo abundaré respecto de los estímulos fiscales concedidos por el Gobierno Federal a los contribuyentes, el marco Constitucional en el que se rigen, así como los elementos que los comprenden. Posteriormente analizaré brevemente el impuesto sobre la renta y el ingreso como objeto de dicho impuesto, para finalizar analizando ciertos criterios emitidos por diversas autoridades, con el objeto de identificar si los estímulos fiscales debieran calificar como ingresos acumulables sujetos al pago del impuesto sobre la renta.

⁵ *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2017.

CAPÍTULO I

ESTÍMULOS FISCALES

1.1. Marco constitucional

Como lo señala el Magistrado Héctor Silva Meza en su obra “Los estímulos Fiscales”, son escasas las referencias, por cierto indirectas, de los estímulos fiscales que se hacen en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, más exiguas aún las referencias directas.⁶

Así, tenemos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1504/2006⁷, señaló que el fundamento constitucional de los estímulos fiscales descansa en los siguientes preceptos legales:

En primer lugar, el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 25.

Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

⁶ MAGISTRADO HÉCTOR SILVA MEZA, *Los Estímulos Fiscales, Derecho Fiscal*, dirección en internet: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lostimulosfiscales.pdf>.

⁷ Para dicho análisis, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reitero algunas consideraciones sostenidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 519/2004, en sesión del 5 de agosto de 2005; y por la Primera Sala al resolver los amparos en revisión 1637/2006, el 22 de noviembre de 2006; 350/2007, el 22 de agosto de 2007; 628/2007, el 17 de octubre de 2007; y 2216/2009, en sesión del 27 de enero de 2010.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos y empresas productivas del Estado que en su caso se establezcan. Tratándose de la planeación y el control del sistema eléctrico nacional, y del servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, así como de la exploración y extracción de petróleo y demás hidrocarburos, la Nación llevará a cabo dichas actividades en términos de lo dispuesto por los párrafos sexto y séptimo del artículo 27 de esta Constitución. En las actividades citadas la ley establecerá las normas relativas a la administración, organización, funcionamiento, procedimientos de contratación y demás actos jurídicos que celebren las empresas productivas del Estado, así como el régimen de remuneraciones de su personal, para garantizar su eficacia, eficiencia, honestidad, productividad, transparencia y rendición de cuentas, con base en las mejores prácticas, y determinará las demás actividades que podrán realizar.

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los

trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.

A fin de contribuir al cumplimiento de los objetivos señalados en los párrafos primero, sexto y noveno de este artículo, las autoridades de todos los órdenes de gobierno, en el ámbito de su competencia, deberán implementar políticas públicas de mejora regulatoria para la simplificación de regulaciones, trámites, servicios y demás objetivos que establezca la ley general en la materia.”⁸

(Énfasis añadido)

Del anterior precepto legal, se aprecia que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

En este sentido, el Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo.

Asimismo, el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demanda el interés general.

De igual forma señala que al desarrollo económico nacional concurrirán con responsabilidad social el sector público, el sector social y el sector privado, esto con el objeto de impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

⁸ Art. 25º, CPEUM, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

Al respecto, precisa que bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía. Igualmente menciona que la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

Así, del citado precepto legal debemos entender que la palabra “rectoría” proviene de “rector”, o sea el que dirige o gobierna, o persona a cuyo cargo está el gobierno y mando de una comunidad. Por desarrollo se entiende el proceso de transformación de la estructura de una sociedad ligado al crecimiento económico. Se trata de un periodo amplio y que se refiere al conjunto de las estructuras económicas y sociales.⁹

En palabras del autor Andrés Serra Rojas, alrededor de este término hay frecuentes polémicas entre economistas de diversas escuelas, pues mientras unos afirman que el desarrollo tiende a “fines económicos para asegurar un creciente estándar de vida”, otros dicen que el desarrollo debe girar “alrededor de fines sociales y reducción de las desigualdades de ingreso, riqueza y poder económico”.¹⁰

Continúa comentando el autor, que el nivel alcanzado en el desarrollo representa mejores niveles de vida para la población en su conjunto, implica que los niveles de vida se van mejorando día con día, lo que representa cambios cuantitativos y cualitativos. Dos expresiones fundamentales del desarrollo económico son: aumento de la producción y productividad *per cápita* en las diferentes ramas económicas, y aumento del ingreso real *per cápita*. Algunas características del desarrollo económico son: a) desenvolvimiento de las fuerzas productivas; b) crecimiento del producto nacional con un reparto más equitativo de la riqueza entre los habitantes del país, c) crecimiento del empleo con mayores ingresos reales para los trabajadores y d) más y mejores escuelas para mayor número de personas.¹¹

Por otra parte, el artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación¹², tal como se muestra a continuación:

⁹ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Económico*, 11ª edic., Porrúa, México, 2012, pág. 250.

¹⁰ *Ibid*, pág. 251.

¹¹ *Ibid*.

¹² Art. 26, CPEUM, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

“Artículo 26.

A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

....”

Ahora bien, el artículo 28, párrafo décimo tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte que nos interesa, establece la posibilidad de otorgar subsidios a actividades prioritarias, siempre y cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación¹³, como se muestra a continuación:

“Artículo 28.

...

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

...”

(Énfasis añadido)

Tal como lo establece la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia que nos ocupa, los citados preceptos, que forman parte del llamado capítulo económico de la Ley Fundamental, establecen la rectoría económica del Estado mexicano, la cual, para el propósito de cumplir con los objetivos que marca el primer párrafo del artículo 25, consigna como mecanismo financiero el “fomento del crecimiento económico”, dejando a la ley correspondiente el aliento y protección de la actividad económica que realicen los particulares, proveyendo las condiciones necesarias para el desenvolvimiento del sector privado que contribuya al desarrollo económico nacional.

Continúa señalando que una de las instituciones dispuestas por la Constitución Federal para fomentar o alentar el desarrollo económico que demande el interés general son los subsidios a actividades prioritarias, en términos del artículo 28 constitucional, las que, de acuerdo con las disposiciones reproducidas, son aquellas áreas o actividades que atiendan necesidades nacionales, a propósito de las cuales es indispensable incentivar y garantizar su

¹³ *Ibid.*, Art. 28º.

subsistencia, lo que, sin duda, representará para el ente federal una utilidad mayor, que el gasto público que deba aplicarse, por representar un beneficio para la colectividad.

Precisa que los subsidios constitucionalizados son aquéllos que por razones de política económica y social, el Estado considera relevantes para el interés nacional y la satisfacción de necesidades colectivas, de tal suerte que, por ende, debe atenderlas y regularlas en la ley correspondiente.

Para tales propósitos, el Estado desarrolla una actividad financiera que puede ser utilizada como instrumento de política de desarrollo y estabilización, que propicie un crecimiento mayor desde el punto de vista económico, cultural y social, por lo que, en ese ejercicio, determina que, por razones de interés general, es conveniente estimular a ciertas categorías de contribuyentes o sectores económicos, proporcionando ayudas económicas o sacrificando, en cierta medida, recursos que tendría derecho a recaudar, mediante subsidios que pueden implicar para el Estado:

- a) Un gasto: que consistirá en aportar o invertir recursos a una actividad, que se considera instrumento de producción de un bien o servicio (subvención).
- b) Una disminución de ingresos: que se configuran como técnicas desgravatorias que afectan la cuantificación de recursos mediante exenciones, deducciones de la cuota, acreditamiento de contribuciones, reducciones de la base imponible, entre otras.

Al respecto, la resolución señala que en este último supuesto, vinculado con los estímulos fiscales, el subsidio (figura genérica) significará una modificación que trascienda al pago de los tributos, a modo tal que deberá preverse en una ley expedida por el Congreso de la Unión y, como excepción, en otra categoría de normas jurídicas.

Por lo que se refiere a la materia de subsidios que se concedan para fomentar el desarrollo económico de áreas prioritarias y, en concreto, de estímulos fiscales, la sentencia que nos ocupa menciona que el párrafo décimo tercero del artículo 28 constitucional, antes reproducido, fue adicionado el 3 de febrero de 1983. En la iniciativa correspondiente, se justificó la reforma, adición y modificación de los artículos 25, 26, 27 y 28 constitucionales, en los términos siguientes:

“...estas reformas y adiciones, junto con las principales atribuciones del Estado en materia económica...dotan al Estado mexicano de las bases constitucionales –en los casos que proceda- para la modernización de la legislación de fomento industrial, agrícola, minero, de

aprovechamiento de los energéticos, ciencia y tecnología...”.

Así las cosas, la sentencia en comento señala que el Poder Reformador de la Constitución Federal estimó que los subsidios a actividades prioritarias constituían una necesidad inaplazable, que debía elevarse a rango constitucional, por lo que era dable concluir que los subsidios que otorga el Estado, siendo uno de ellos el estímulo fiscal, deben destinarse a actividades o áreas que se consideren de alto interés nacional, que por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que resulta aplicable la siguiente tesis:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
X, Octubre de 1999

Tesis: 2a. CXXII/99

Página: 591

SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones

correspondientes que modifiquen o revoquen un subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo.”

Precedente: Contradicción de tesis 134/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de agosto de 1999. Cinco Votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

De la anterior jurisprudencia se desprende que los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario.

De igual forma, precisó que resulta aplicable la jurisprudencia 105/2011 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual reconoce la facultad del Congreso de la Unión para determinar estímulos fiscales, misma que se transcribe a continuación:

“Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Agosto 2011
Jurisprudencia 105/2011

ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración del legislador en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales. Por el contrario, de la

interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines, sin que ello sea obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales.”

En efecto, de la jurisprudencia anteriormente transcrita, se advierte que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional, libertad que debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Así, si de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención, es claro que corresponde a dicho Poder ponderar los aspectos que correspondan.

1.2. Definición de los estímulos fiscales

El Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México¹⁴, define los estímulos fiscales conforme a lo siguiente:

“Estímulos fiscales.

¹⁴ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo IV (E-H), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/6.pdf>, fecha de consulta el 9 de septiembre de 2018.

I. Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

II. Elementos. El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

a) Existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo. Este elemento resulta necesario, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.

b) Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.

c) Un objetivo de carácter parafiscal. Este es el elemento teleológico del estímulo fiscal y consta de un objetivo directo y de un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente, y el objetivo indirecto radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, p.e., en el caso de los estímulos fiscales para fomentar la construcción de viviendas de interés social, la finalidad directa perseguida por tales estímulos consiste en que los constructores de esta clase de viviendas se vean interesados en su producción y la incrementen, en tanto que el objetivo indirecto estriba en lograr, a través de dicho incremento, un paliativo al grave problema de la escasez de viviendas en el país.

En otras ocasiones, la finalidad del estímulo fiscal se limita exclusivamente al objetivo directo, en cuyo caso los efectos del estímulo no trascienden de la esfera de acción del contribuyente, en estos casos se puede considerar que el estímulo fiscal tiene como objetivo indirecto la aplicación de la idea de justicia tributaria, en la carga del impuesto. Es el caso de los estímulos fiscales otorgados a contribuyentes, para resarcirlos de los efectos económicos negativos de la inflación.

III. Aplicación. El estímulo fiscal es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer a su favor, respecto de un impuesto a su cargo.

El mecanismo establecido por la ley para poder hacer efectivo el estímulo, es el siguiente: el contribuyente deberá situarse con su actividad en la hipótesis establecida por la ley o decreto que cree el estímulo, en cuyo caso, el interesado deberá acreditar ante la autoridad fiscal correspondiente tal circunstancia, hecho lo cual la autoridad fiscal le expedirá un certificado de promoción fiscal (Ceprofi), en el cual consta el estímulo; con ese certificado el beneficiario podrá acreditar su importe contra cualquier impuesto a su cargo, exceptuándose en algunos casos los impuestos destinados a un fin específico.

En otras ocasiones, como ocurre en el caso del impuesto sobre la renta, el estímulo reviste la firma de una deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables.

IV. Clasificación. Los estímulos fiscales pueden ser: generales o específicos. Los primeros son aquellos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente, los segundos, son los que sólo pueden hacerse efectivos respecto de un tributo específico.

También se pueden clasificar en federales y locales, según el ámbito de competencia sea federal o local.

En el ámbito federal existen los siguientes estímulos fiscales:

...”

(Énfasis añadido)

De la definición antes transcrita, es posible advertir que el estímulo fiscal es un beneficio de carácter económico que otorga el Estado mexicano a diversos sectores o actividades, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien, con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertas actividades o de aminorar algún perjuicio que haya sufrido cierto sector por causas del hombre o de la naturaleza.

Es decir, la finalidad de los estímulos fiscales consiste en que el Estado otorgue a los particulares beneficios económicos con objeto de fomentar e impulsar determinadas áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención.

Así, el citado Diccionario Jurídico Mexicano establece como elementos del estímulo fiscal los siguientes:

1. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo.
2. Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.
3. Un objetivo de carácter parafiscal, el cual consta de un objetivo directo que comúnmente consiste en obtener una actuación específica del contribuyente y un objetivo indirecto que radica en lograr a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan su esfera personal al ámbito social.

De igual forma, el mencionado Diccionario Jurídico Mexicano, establece que los estímulos fiscales pueden clasificarse en:

- a) Generales que son aquellos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente.
- b) Específicos que son los que sólo pueden hacerse efectivos respecto de un tributo en particular.

Por último, como se puede advertir de la definición en comento, se establece que los estímulos fiscales pueden ser federales o locales, esto debido a la potestad tributaria (facultad para establecer, recaudar y controlar las contribuciones forzadas, para destinarlas a expensar los gastos públicos)¹⁵, con la que cuentan tanto las autoridades federales como locales para legislar en materia de contribuciones, así como para fomentar e impulsar áreas de interés general dentro de su ámbito de competencia.

Al respecto, los alcances de la definición emitida por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, son recopilados en la tesis emitida por el Pleno de la Sala Superior del entonces denominado Tribunal Fiscal de la Federación, en la cual establece que los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley

¹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª edic., Oxford, México, 2014, pág. 6.

Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, tal como se muestra a continuación:¹⁶

“ESTÍMULOS FISCALES. Son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos: a) La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente. b) Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo. (III).”

Juicio de Competencia Atrayente No. 65/89.- Resuelto en sesión de 20 de septiembre de 1990, por unanimidad de 7 votos, en cuanto a la tesis.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares. Secretaria: Lic. Ma. de los Ángeles Garrido Bello.

(Énfasis añadido)

Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia 26/2010 de rubro **“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”**¹⁷, señaló que el estímulo fiscal, en esencia, es un beneficio económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo del tributo a fin de obtener de él ciertos fines de carácter extrafiscal, como sería el desarrollo de determinada actividad, estimulando a los contribuyentes con ciertas reducciones en la carga tributaria o vía créditos fiscales, entre otras modalidades, buscando con ello el fortalecimiento empresarial, el dinamismo comercial o económico, con la finalidad de obtener ciertos fines de interés social.

Asimismo, señaló que el estímulo fiscal nace mediante decreto, bien sea del Ejecutivo Federal o del Congreso de la Unión. Si el estímulo se emite por el titular del Poder Ejecutivo Federal, se hará con fundamento en los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, entre otras disposiciones; y son creados para promover cierta actividad económica en alguna región o sector determinado; su

¹⁶ Tesis: III-PSS-45, Tercera época, septiembre de 1990.

¹⁷ Semanario Judicial, Tesis: 26/2010, Novena época, Tomo XXXI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2010, Segunda Sala.

objetivo a lograr debe estar perfectamente determinado en el tiempo y, en el costo, también debe ser medible y comprobable para verificar su eficacia.

De lo anterior, podemos advertir que el estímulo fiscal es un incentivo económico otorgado por el Estado a los particulares con la finalidad de fomentar ciertas actividades o áreas de la producción, la inversión, etc., los cuales constituyen un derecho para los contribuyentes.

1.2.1. Presupuesto de gastos fiscales

El artículo 39 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria¹⁸ establece que la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos de la Federación, incluyendo el decreto, los anexos y tomos, ambos para el ejercicio fiscal correspondiente, serán los que apruebe el Congreso de la Unión, y la Cámara de Diputados, respectivamente, con aplicación durante el periodo de un año, a partir del 1 de enero.

Por su parte, las fracciones I y II del artículo 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria¹⁹ establecen que el proyecto de Ley de Ingresos de la Federación contendrá lo siguiente:

I. La exposición de motivos en la que se señale:

...

d) La explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales, incluyendo los estímulos, así como los remanentes de Banco de México y su composición.

II. El proyecto de decreto de Ley de Ingresos, el cual incluirá:

...

d) En su caso, disposiciones generales, regímenes específicos y estímulos en materia fiscal, aplicables en el ejercicio fiscal en cuestión.

Como puede observarse de lo anterior, de conformidad con lo previsto en el inciso d) de la fracción I del artículo 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el proyecto de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal correspondiente contendrá la exposición de motivos en la que se señale la explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales, incluyendo los estímulos, así como los remanentes de Banco de México y su composición.

¹⁸ Art. 39, Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015.

¹⁹ *Ibid*, art. 40.

Del mismo modo, el proyecto de decreto de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal correspondiente contendrá, en su caso, las disposiciones generales, los regímenes específicos y los estímulos en materia fiscal, aplicables en el ejercicio fiscal en cuestión, de conformidad con lo previsto en el inciso d), fracción II del artículo 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

En este tenor, el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018²⁰, establece que los estímulos fiscales y las facilidades administrativas que prevea la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019 se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad.

Continúa señalando el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018²¹ que para el otorgamiento de los estímulos fiscales deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto. Los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especificarán en el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Por su parte, el artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018²² señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores, entre otros, lo siguiente:

A. El Presupuesto de Gastos Fiscales, a más tardar el 30 de junio de 2018, que comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

En cumplimiento con lo establecido en el artículo 31, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018 antes mencionado, en junio de 2018 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitió el Presupuesto de Gastos Fiscales.

²⁰ *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2017.

²¹ *Ibid*, art. 30.

²² *Ibid*, art. 31.

En dicho documento la Secretaría de Hacienda y Crédito Público informa, entre otros elementos, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal²³.

El Presupuesto de Gastos Fiscales elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el ejercicio fiscal de 2018 y entregado en junio del mismo año, presenta los montos estimados para los conceptos mencionados en el párrafo anterior tanto para el ejercicio fiscal de 2018, como una estimación para el ejercicio fiscal de 2019, asumiendo en este último caso continuidad en las disposiciones vigentes en 2018, con excepción de las que tienen fecha de vencimiento explícita²⁴.

Asimismo, el Presupuesto de Gastos Fiscales contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes para cada periodo, respecto de los siguientes impuestos: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto sobre automóviles nuevos, así como los estímulos fiscales y las medidas en materia tributaria establecidas en diversos Decretos Presidenciales.²⁵

En adición a lo antes ya apuntado, el Presupuesto de Gastos Fiscales elaborado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el ejercicio fiscal de 2018 establece lo siguiente:

“PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2018

...

II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES

II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales

El sistema tributario es el principal instrumento con que cuenta el Estado para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Sin embargo, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de

²³ SHCP, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, en cumplimiento con lo establecido en el artículo 31, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*

recaudación, sino que a través de la estructura impositiva también se persiguen otros objetivos, como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos, fomentar la inversión y la generación de empleos, así como apoyar a sectores específicos o bien internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

El concepto de gastos fiscales se refiere a los apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el sistema tributario. Así, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, los gastos fiscales se originan por la existencia de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica identificar dichos tratamientos.

El Presupuesto de Gastos Fiscales permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios. De esta manera, la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario.

...

Diferencia entre el Presupuesto de Egresos y el Presupuesto de Gastos Fiscales

Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en un Presupuesto de Egresos convencional, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario deja de percibir por la autoaplicación por parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de los diversos impuestos. Así, mientras que en el Presupuesto de Egresos convencional, previo al establecimiento de la forma en que se distribuirán los recursos, se requiere contar con los ingresos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto, en el Presupuesto de Gastos Fiscales se reportan las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias derivadas del marco tributario existente.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los

tratamientos impositivos diferenciales establecidos en las leyes y decretos vigentes y no representa un programa para realizar gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación. El objetivo de este reporte es presentar una cuantificación de las pérdidas recaudatorias asociadas a los tratamientos impositivos especiales vigentes.

...

Finalmente, el Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los efectos de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia impositiva que ya han sido legislados, por lo que su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna.

II.2 Definición de los gastos fiscales

...

El concepto de gasto fiscal se ha definido como aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una renuncia recaudatoria. La definición de gastos fiscales incluye todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier impuesto, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía. La definición incorpora medidas como la aplicación de tasas y esquemas de deducción diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

...

Para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir la base gravable y la tasa que forman parte de la estructura “normal” de un impuesto. Una vez que éstas se precisan, los gastos fiscales se identifican como aquellos elementos que afectan la base gravable, la tasa o el impuesto determinado y que se alejan de su estructura previamente definida como “normal”.

En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone por aquellas medidas que están contenidas en

la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros.

...²⁶

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, el sistema tributario en México no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que a través de la estructura impositiva también se persiguen otros objetivos, entre los cuales se encuentran los siguientes: (i) disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso; (ii) mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos; (iii) fomentar la inversión y la generación de empleos; (iv) apoyar a sectores específicos o bien internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos.

Del mismo modo, podemos advertir que los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, el Presupuesto de Gastos Fiscales permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios, contribuyendo a la evaluación del sistema tributario.

A diferencia de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en el que con antelación al establecimiento de la forma en que se distribuirán los recursos se requiere contar con los ingresos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto, en el Presupuesto de Gastos Fiscales se reportan las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias derivadas del marco tributario existente. Es decir, el objetivo de dicho documento es presentar una cuantificación de las pérdidas recaudatorias asociadas a los tratamientos impositivos especiales vigentes.

Finalmente, los gastos fiscales incluyen todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier impuesto, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía.

Con objeto de entender el concepto de estructura “normal” de los impuestos, el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2018 señala que ésta se compone por aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y

²⁶ *Ibid.*

forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros, con las siguientes consideraciones²⁷:

Impuesto sobre la renta empresarial

La estructura “normal” del impuesto sobre la renta empresarial es aquella que se aplica bajo los principios de renta mundial y de residencia. Es decir, obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros a acumular los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional.

De acuerdo a su estructura “normal”, este impuesto grava las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades, autoriza la deducción de las inversiones con el método de línea recta y evita la doble tributación internacional.

Impuesto sobre la renta de personas físicas

La estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza y los grava con una tarifa progresiva; utilizando un esquema cedular para los ingresos por actividades empresariales que fueron previamente gravados al nivel de la empresa.

Impuesto al valor agregado

La estructura “normal” grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre la base más amplia posible y con una tasa uniforme, otorgando la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro deben ser excluidos de este impuesto.

Impuestos especiales

En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa *ad-valorem* y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio.

²⁷ *Ibid.*

En el caso de los impuestos selectivos al consumo de tipo *ad-valorem*, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, evitando su acumulación, aun cuando sólo se aplique en una etapa (como por ejemplo el *ad-valorem* de tabacos labrados, cuya base es el precio al detallista).

En el caso de impuestos selectivos al consumo de tipo específico, dado que se aplican en una sola etapa sobre una unidad física (por ejemplo, litros o gramos) esta condición no es necesaria (como por ejemplo el de bebidas saborizadas con azúcares calóricos añadidos por litros de bebida). Ello se debe a que la aplicación de los impuestos especiales de tipo específico tiene como finalidad gravar el consumo de los bienes, independientemente del valor de éstos.

Una vez que hemos definido que los estímulos fiscales representan incentivos económicos otorgados por el Estado a los particulares con la finalidad de fomentar ciertas actividades o áreas de la producción, el Presupuesto de Gastos Fiscales cuantifica aquellas cantidades que el Gobierno Federal dejó de recaudar por concepto de, entre otros, estímulos fiscales.

Del mismo modo, podemos concluir que los estímulos fiscales en ningún momento representan un gasto directo a cargo del Estado, tal como si ocurre con las partidas contenidas en el Presupuesto de Egresos, sino que su otorgamiento representa una renuncia recaudatoria derivada del marco tributario existente.

CAPÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1. Sujetos del impuesto

El artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece quiénes son los contribuyentes de dicho impuesto.

En este sentido, dicho ordenamiento legal establece que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Tal como lo establece Alil Álvarez en su obra “Lecciones de Derecho Fiscal”, la definición de los sujetos gravados en México con el impuesto sobre la renta sigue el principio de renta mundial.²⁸

De manera general, el referido principio de renta mundial consiste en que los contribuyentes estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta de acuerdo con dos criterios de vinculación con el Estado Mexicano:²⁹

- i) el de residencia; y
- ii) el de fuente de riqueza.

Una vez señalado lo anterior, a continuación analizaré a los ingresos como objeto para la determinación del impuesto sobre la renta.

²⁸ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª edic., Ed. Oxford, México, 2016, pág. 222.

²⁹ *Ibid.*

2.2. El ingreso, objeto del impuesto sobre la renta

Calvo Nicolau, en su obra “Tratado del Impuesto sobre la Renta” establece que a partir de 1981, la legislación que regula el impuesto sobre la renta en México ha establecido que se encuentran gravados todos los ingresos que obtengan las personas jurídicas, mismas que en el orden jurídico mexicano se clasifican y distinguen como personas físicas y morales.³⁰

A continuación se comenta brevemente el fundamento previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala respecto de cuáles ingresos están obligados al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas y morales residentes en México, así como los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, o bien, los residentes en el extranjero que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Personas morales residentes en México y personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país

Para estos efectos, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta³¹, contenido en el Título II de dicho ordenamiento legal (De las Personas Morales), establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 16.

Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

...

³⁰ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013, pág. 377.

³¹ Art. 16 LISR, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

...

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.”

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales residentes en México acumularán la totalidad de los ingresos: i) en efectivo; ii) en bienes; iii) en servicio; iv) en crédito; o v) de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.

Tal como se establece en la obra “Ley del Impuesto sobre la Renta Texto y Comentarios”, la referida disposición también aclara que ciertas partidas, a pesar de que representan un incremento en el patrimonio de la persona moral y, por lo tanto, bajo el concepto doctrinal antes mencionado podrían ser consideradas como ingresos, no deben identificarse como tales, a fin de evitar que se vean afectas por dicho impuesto.³²

Entre otros supuestos que establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las partidas representan un incremento en el patrimonio de la persona moral pero que la propia ley establece que no deben ser consideradas como ingresos, corresponden a aquellos incrementos patrimoniales que obtenga el contribuyente por los siguientes conceptos:

- Por aumento de capital.
- Por pago de la pérdida por sus accionistas.
- Por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.
- Por valorar sus acciones el método de participación.

³² INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, *Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios*, 14ª edic., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 2012, pág. 68.

En adición a lo anterior, el último párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no se considerarán acumulables, los ingresos que perciban las personas morales residentes en México, por los dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Asimismo, el 30 de diciembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un tercer párrafo del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece que tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de este Título, los ingresos por apoyos; sin embargo, analizaré con detenimiento dicha adición con posterioridad, en el Capítulo III del presente documento.

Finalmente, por lo que se refiere a las personas morales residentes en el extranjero que constituyan un establecimiento permanente en el país, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta en México por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

Personas físicas residentes en México y personas físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país

Al respecto, el primer párrafo del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta³³, contenido en el Título IV de dicho ordenamiento legal (De las Personas Físicas), establece lo siguiente:

“Artículo 90.

Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.”

(Énfasis añadido)

Por lo que respecta a las personas físicas residentes en México, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que están obligadas al pago del impuesto establecido por los ingresos que obtengan de los siguientes tipos: i) en efectivo; ii) en bienes; iii) devengado cuando en los términos de la propia ley

³³ Art. 90 LISR.

así lo señale; iv) en crédito; v) en servicios en los casos que señale dicha disposición; o vi) de cualquier otro tipo.

Al igual que lo establece el artículo 16 para establecimientos permanentes en México de personas morales residentes en el extranjero, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que las personas físicas residentes en el extranjero que constituyan un establecimiento permanente en el país, estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta en México por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

El Título IV (De las Personas Físicas) de la Ley del Impuesto sobre la Renta está estructurado conforme a un régimen cedular que divide en nueve Capítulos las disposiciones fiscales que resultan aplicables a los contribuyentes, en función al tipo de ingreso que perciba la persona física.³⁴

Lo anterior, a diferencia de lo previsto en el Título II (De las Personas Morales) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual, si bien contiene ciertas reglas o regímenes especiales para cierto tipo de ingresos³⁵, el mismo establece disposiciones con reglas generales que resultan aplicables para la acumulación, determinación y entero, entre otras, del impuesto sobre la renta para los ingresos obtenidos por dichos contribuyentes.

Residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México

Por lo que se refiere a residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México, el primer párrafo del artículo 153 de la Ley del Impuesto sobre

³⁴ A continuación se enlistan los nueve Capítulos previstos en el Título IV (De las Personas Físicas) de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contienen las disposiciones fiscales que resultan aplicables para los distintos tipos de ingresos que lleguen a percibir las personas físicas residentes en México:

Capítulo I	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
Capítulo II	De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
Capítulo III	De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
Capítulo IV	De los ingresos por enajenación de bienes.
Capítulo V	De los ingresos por adquisición de bienes.
Capítulo VI	De los ingresos por intereses.
Capítulo VII	De los ingresos por la obtención de premios.
Capítulo VIII	De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
Capítulo IX	De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

³⁵ Un ejemplo de lo anterior es el régimen de acumulación previsto para los ingresos que obtienen los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta por concepto de arrendamiento financiero, cuyas reglas específicas están previstas en la fracción III del artículo 17 del referido ordenamiento legal.

la Renta³⁶, contenido en el Título V de dicho ordenamiento legal, establece lo siguiente:

“Artículo 153.

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 58-A del Código Fiscal de la Federación, 11, 179 y 180 de esta Ley, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.”

(Énfasis añadido)

Al respecto, dicha disposición establece que los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta en México por los ingresos que obtengan en: i) efectivo; ii) bienes; iii) en servicios; iv) o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste.

Como puede observarse de lo antes expuesto, son ingresos acumulables absolutamente todos los que obtengan las personas morales residentes en México, así como las personas físicas residentes en México, ambas con independencia de la fuente de riqueza de donde procedan.

Por su parte, los residentes en el extranjero estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta en México por los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes en México; o bien, por los ingresos de fuente de riqueza en México, tal como fue apuntado con anterioridad.

No dejo de advertir que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene un Título VI (De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales), cuyas disposiciones fiscales pudieran dar lugar a la acumulación

³⁶ Art. 153 LISR.

de ingresos y pago del impuesto sobre la renta, de manera anticipada, como consecuencia de las inversiones realizadas por residentes en México a través de ciertas entidades o figuras jurídicas extranjeras. Sin embargo, dichas disposiciones no se analizan en el presente trabajo.

2.3. Concepto de ingreso

Respecto del concepto de ingreso, específicamente por lo que se refiere a los ingresos de las personas morales residentes en México, la obra “Ley del Impuesto sobre la Renta Texto y Comentarios”, establece que dicha disposición es precisa al señalar la obligación que tienen las personas morales de acumular la totalidad de los ingresos. Sin embargo, presenta el problema que no define el concepto de ingreso, a pesar de ser un elemento esencial del gravamen.³⁷

Por su parte, Calvo Nicolau en su obra “Tratado del Impuesto sobre la Renta”, señala que la Ley del Impuesto sobre la Renta no contiene una definición del término “ingreso” no obstante que constituye el objeto de dicha ley³⁸.

A falta de una disposición fiscal o del derecho federal común que defina lo que debe entenderse como un “ingreso”, de manera supletoria atenderé a la definición incluida en el Diccionario Jurídico Mexicano emitido por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México³⁹, el cual establece lo siguiente:

“Ingreso Fiscal.

I. El ingreso fiscal es el concepto más importante para el impuesto sobre la renta. De acuerdo con Haig y Simons se entiende por ingresos, para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado. Este concepto es comúnmente aceptado en la teoría fiscal por su amplitud, ya que cualquier tipo de ingreso se ubica en alguna de las dos categorías comprendidas en esta definición, esto es, el ingreso se consume o se acumula.

³⁷ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C., *Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios*, 14ª edic., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 2012, pág. 68.

³⁸ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013, pág. 378.

³⁹ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo V (I-J), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1172/5.pdf>, fecha de consulta el 8 de septiembre de 2018.

II. El concepto enunciado es el resultado de una amplia evolución teórica. Si revisamos algunas de las definiciones más conocidas nos encontramos con la teoría de la periodicidad (o de la fuente) de Von Herman, que fue utilizada por los clásicos, para quienes la renta es el producto que fluye regularmente por un periodo proveniente de una fuente humana (trabajo); material (patrimonio poseído) o mixta (aplicación del trabajo al capital dentro de una empresa). Este concepto, como señala Fuentes Quintana, excluye todo ingreso no periódico y todo ingreso que suponga pérdida de patrimonio. Otra importante teoría es la del incremento neto de la riqueza de Schanz, para quien la renta se identifica con el enriquecimiento que se realice en un periodo determinado de tiempo, por lo tanto, la renta es la suma de todos los ingresos netos que eleven la capacidad económica del perceptor. Se rechaza el elemento de periodicidad en los ingresos, pero la noción más conservadora de la fuente ocupa un lugar relevante en esta teoría. Desglosando los componentes del concepto de ingreso fiscal de Haig y Simons encontramos la noción de consumo el cual se integra con los siguientes elementos: 1. Bienes y servicios adquiridos durante el periodo con el ingreso monetario percibido o con fondos previamente acumulados; 2. Bienes y servicios que se han producido directamente por la persona consumidora (autoconsumo), y 3. Utilización de bienes de consumo duradero, cuya adquisición se efectuó en periodos anteriores y que prestan servicios a un propietario en el periodo corriente.

El siguiente componente de la noción de ingreso fiscal es el aumento en el patrimonio neto que se ha producido durante un periodo determinado. Para conocer este incremento se debería comparar el patrimonio final con el inicial, al comienzo del periodo, en términos netos. En este segundo componente se incluye el ingreso no consumido y, por lo tanto, acumulado, que se materializa en nuevas inversiones, o que se mantiene en activos como valores mobiliarios o efectivo metálico. En este componente el principal problema lo constituyen las ganancias de capital, o sea los beneficios que se derivan de la revalorización de activos.”

Calvo Nicolau establece que, en su opinión, todos, absolutamente todos los ingresos, modifican el haber patrimonial del contribuyente. Es decir, no puede haber modificación positiva del haber patrimonial si no hay ingreso y, por lo tanto, su presencia origina, necesariamente, una modificación al haber patrimonial. Por ello, si una Ley prescribe que su objeto lo constituye los ingresos que obtengan los

sujetos obligados al pago del impuesto, sólo puede concluirse que el objeto del gravamen es aquello que incrementa el haber patrimonial del sujeto obligado.⁴⁰

Por su parte, las Normas de Información Financiera (NIF), específicamente la NIF A-5⁴¹ “Elementos Básicos de los Estados Financieros” establece la siguiente definición de ingreso:

“Ingreso.

Un ingreso es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Elementos de la definición

..

Impacto favorable

El reconocimiento de un ingreso debe hacerse sólo cuando el movimiento de activos y pasivos impacte favorablemente al capital ganado o patrimonio contable de la entidad, a través de la utilidad o pérdida neta o, en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable, respectivamente.

Por lo tanto, no deben reconocerse como ingreso, los incrementos de activos derivados de:

- a) la disminución de otros activos,
- b) el aumento de pasivos o,
- c) el aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

Asimismo, no deben reconocerse como ingreso, los decrementos de pasivos derivados de:

- a) la disminución de activos,
- b) el aumento de otros pasivos o,

⁴⁰ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013, pág. 378.

⁴¹ CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2018. NIF A-5 “Elementos Básicos de los Estados Financieros”, pág. 94.

c) el aumento del capital contable, como consecuencia de movimientos de propietarios de la entidad.

”

Como puede observarse de lo antes transcrito, para que cierta partida califique como un ingreso para efectos contables, necesariamente tendrá que implicar una modificación positiva neta en el patrimonio; es decir, para que califique como un ingreso, el movimiento entre los activos y los pasivos necesariamente deberá impactar favorablemente al capital ganado o patrimonio contable de la entidad.

En este tenor, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a lo que debe entenderse por “ingreso”, tal y como se desprende de la tesis⁴² que se transcribe a continuación:

“RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no

⁴² Semanario Judicial, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Novena época, Tomo XXV, Tesis Aislada (Administrativa), enero de 2007, Primera Sala.

establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17."

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció el concepto "ingreso" para fines del impuesto sobre la renta en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito.

Con base en las definiciones antes transcritas, se puede concluir que el concepto de ingreso puede definirse como toda aquella partida que incrementa el patrimonio neto de una entidad económica o de un individuo, entendiéndose como patrimonio el conjunto de derechos y obligaciones que mantiene una persona, es

decir, cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.

2.4. Ingreso en crédito

Tal como se señaló en apartados anteriores, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla, entre otros, a los ingresos en crédito. A continuación analizaré lo que debe entenderse por dichos ingresos en crédito.

Al respecto, Calvo Nicolau establece que el ingreso en crédito lo producen: i) las contraprestaciones a que dan lugar los actos jurídicos onerosos al momento mismo en que se perfeccionan; ii) las contraprestaciones que se van produciendo de manera paulatina si el acto jurídico de que se trate da lugar a la obtención de contraprestaciones periódicas; iii) los bienes que ingresan al patrimonio de manera gratuita porque no se paga ninguna contraprestación por adquirirlos; y iv) las obligaciones que salen del patrimonio sin que el deudor satisfaga la prestación a que estaba obligado.⁴³

Continúa señalando Calvo Nicolau que al obtenerse el ingreso en crédito la persona no percibe efectivo ni otros bienes, pero sí ingresa en su patrimonio un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, aún en contra de su voluntad, contraprestación que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes o en la prestación de un servicio.⁴⁴

Este concepto de ingreso en crédito también convierte en innecesaria la mención que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene a “ingresos de cualquier otro tipo”, ya que cualquiera que pudiera ser tal ingreso necesariamente provendría de un acto jurídico o de una situación jurídica, los cuales siempre originan un derecho de crédito y, por ende, un ingreso en crédito que origina una modificación positiva en el haber patrimonial de la persona jurídica que lo obtiene.⁴⁵

En adición a lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis respecto a los ingresos en crédito:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL GRAVAR

⁴³ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013, pág. 475.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

LOS INGRESOS EN CRÉDITO, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, define cuáles son los ingresos acumulables, es decir, determina cuáles son gravables y, por ende, constituyen el objeto del tributo referido. Por su parte, el artículo 18 del citado ordenamiento establece las fechas en las que se consideran obtenidos los ingresos. Así, la circunstancia de que en dichos numerales se prevea la obligación de acumular los ingresos en crédito a los restantes ingresos percibidos por las personas morales, no viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello, considerando la naturaleza del impuesto, así como el objeto que grava, en virtud de que la legislación fiscal no estima relevante la entrada en efectivo, sino la obtención del ingreso, incluso uno en crédito, entendido éste como afectación positiva en el haber patrimonial del causante. De esta manera, al obtenerse ingresos en crédito, la persona no percibe necesariamente efectivo u otros bienes, pero sí ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, aun en contra de su voluntad, misma que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes, o en la prestación de un servicio. En efecto, el derecho de crédito y, por tanto, la modificación en el haber patrimonial, se adquiere con independencia de cuándo se obtenga materialmente el cobro de la contraprestación respectiva. Consecuentemente, sería erróneo señalar que los ingresos en crédito se identifican con una capacidad económica ficticia o aparente y, por ende, calificarlos como violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que este tipo de ingresos se traducen en una afectación positiva en el haber patrimonial de los causantes, aunque no se reflejen inmediatamente en dinero en efectivo. De ahí que los ingresos en crédito representen un innegable acceso a una manifestación patrimonial positiva, sobre la cual el contribuyente tiene completo dominio, toda vez que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando su monto puede conocerse con razonable precisión.

Amparo en revisión 283/2004. Empresas ICA, Sociedad Controladora, S.A. de C.V. y otras. 23 de noviembre de

2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz.
Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.⁴⁶

(Énfasis añadido)

De la tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede observarse las siguientes características respecto de los ingresos en crédito:

- a. Se entiende al ingreso en crédito como la afectación positiva en el haber patrimonial del causante.
- b. Cuando un contribuyente obtiene un ingreso en crédito ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, misma que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes, o en la prestación de un servicio.
- c. El derecho de crédito y, por tanto, la modificación en el haber patrimonial, se adquiere con independencia de cuándo se obtenga materialmente el cobro de la contraprestación respectiva.

A manera de explicar con mayor detalle lo señalado en párrafos anteriores, Calvo Nicolau concluye jurídicamente que el ingreso en crédito se presente cuando: (i) al patrimonio de la persona se incorpora un derecho de crédito que consiste en exigir del deudor una determinada contraprestación derivada del acto jurídico de que se trate y; (ii) la incorporación del derecho de crédito origina en ese mismo momento una modificación positiva en el haber patrimonial de la persona con motivo de que: (a) al patrimonio no se incorpora obligación dineraria alguna vinculada con ese derecho de crédito; y (b) el derecho de crédito no se incorpora al patrimonio como una simple sustitución de bienes.⁴⁷

Continúa señalando Calvo Nicolau que la modificación al haber patrimonial es equivalente al valor que tenga el derecho de crédito que se incorpora al patrimonio; la modificación patrimonial se produce con motivo del *ingreso en crédito*.⁴⁸

Por ejemplo, sólo se da la condición referida en (i) cuando se efectúa un préstamo, porque sólo surge un derecho de crédito en sustitución de otros bienes

⁴⁶ Semanario Judicial, Tesis: 1a. XVII/2006, Novena época, Tomo XXIII, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), febrero de 2009, Primera Sala.

⁴⁷ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013, pág. 475.

⁴⁸ *Ibid.*

del patrimonio: el dinero que se entrega en préstamo; no se da, en cambio, la condición referida en (ii). En cambio, sí se dan las dos condiciones referidas en el (i) y en (ii) respecto de los intereses, porque el derecho de crédito que surge de la contraprestación se incorpora en el patrimonio sin que la adquisición de tal derecho origine una obligación dineraria, como tampoco el derecho de crédito adquirido sustituye otros bienes del patrimonio; por lo tanto, los intereses son ingreso, porque incrementan el haber patrimonial de su perceptor.

Con base en lo antes expuesto podemos señalar que cuando un contribuyente obtiene un ingreso en crédito ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la contraprestación a su cargo, por lo que necesariamente califica como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta.

CAPÍTULO III

ESTÍMULOS FISCALES, SUS IMPLICACIONES EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. Servicio de Administración Tributaria - Criterio Normativo 2/2008/ISR – Evolución histórica

3.1.1. Criterios normativos 2008

El penúltimo párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación⁴⁹, el cual fue adicionado mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, establece que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Por lo anterior, en febrero de 2008, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria inició sesiones con el objeto de analizar la normatividad aplicable a dicho ejercicio, concluyendo las mismas en diciembre de ese año.⁵⁰

En consecuencia, el 12 de diciembre de 2008 el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer a través del Oficio No. 600-04-02-2008-77251 el criterio normativo 2/2008/ISR “Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, mismo que se incluyó a partir del Boletín 2008 de la Compilación de Criterios Normativos⁵¹ y a través del cual estableció lo siguiente:

“2/2008/ISR Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, señalando

⁴⁹ Art. 33 CFF, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.

⁵⁰ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2008, pág. 3.

⁵¹ *Ibid*, pág. 4.

expresamente en el párrafo segundo que no se consideran ingresos, aquéllos que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

Los estímulos fiscales constituyen un ingreso en crédito, el cual no se encuentra señalado en la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, los estímulos fiscales son ingresos acumulables en términos del primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto para el caso en donde haya una disposición expresa, estableciendo que no se considere como un ingreso acumulable.”

(Énfasis añadido)

De lo antes transcrito puede observarse que a través del criterio normativo 2/2008/ISR, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria dio a conocer el criterio interno consistente en que los estímulos fiscales constituyen un ingreso en crédito, el cual no se encuentra señalado en la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2008⁵².

⁵² Artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2008:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

En este tenor, conforme al criterio normativo 2/2008/ISR adicionado a partir del ejercicio fiscal de 2008, los estímulos fiscales califican como ingresos acumulables en términos del primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto en aquellos casos en los que exista una disposición expresa que establezca lo contrario, es decir, que establezca expresamente que no se considere como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Cabe señalar que el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2008 está contenido en el Capítulo I “De los Ingresos” del Título II “De las Personas Morales” de dicho ordenamiento legal, por lo que de una primera interpretación pudiera sostenerse que el mismo únicamente resulta aplicable a las personas morales residentes en México que hubieren optado por aplicar cierto estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de 2008, y no así a los estímulos aplicados por las personas físicas residentes en México.

3.1.2. Criterios normativos 2009

Para el ejercicio fiscal de 2009, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria inició la revisión integral de los Boletines 2007, 2008 y de los criterios normativos en materia de impuestos internos dados a conocer en el ejercicio fiscal 2009, con el propósito de adecuar su contenido a las disposiciones fiscales vigentes en dicho ejercicio, y con la finalidad de compilarlos en un solo documento.⁵³

Por lo anterior, mediante Oficio No. 600-04-02-2009-78112 del 1 de diciembre de 2009, se autorizó la liberación del Boletín 2009, mismo que compila los criterios normativos en materia de impuestos internos.⁵⁴

A través de dicho Oficio se modificó el criterio normativo descrito anteriormente, adicionándose un segundo párrafo, el cual hace referencia a las disposiciones fiscales aplicables para las personas físicas residentes en México y reformándose el último párrafo. A continuación se muestra un cuadro comparativo con el criterio normativo que se adicionó en 2008, así como el criterio modificado para el ejercicio fiscal de 2009.⁵⁵

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

(Énfasis añadido)

⁵³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2009, pág. 3.

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*, pág. 41.

Título	52/2009/ISR	2/2008/ISR
	Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
Primer Párrafo Criterio 2009	El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio y, en su párrafo segundo, señala que para los efectos del Título II de la misma Ley , no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.	El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, señalando expresamente en el párrafo segundo que no se consideran ingresos, aquéllos que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.
Segundo Párrafo Criterio 2009	El artículo 106, primer párrafo de la citada Ley dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV del mismo ordenamiento legal, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo.	
Segundo Párrafo Criterio 2009	En consecuencia, los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado en dinero y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente , constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.	Los estímulos fiscales constituyen un ingreso en crédito, el cual no se encuentra señalado en la excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, los estímulos fiscales son ingresos acumulables en términos del primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto para el caso en donde haya una disposición expresa, estableciendo que no se considere como un ingreso acumulable.

En adición a las modificaciones efectuadas al criterio normativo anterior, el 13 de julio de 2009 el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer a través del Oficio No. 600-04-02-2009-75488 el criterio normativo 78/2009/ISR "Personas físicas. Ingresos percibidos por estímulos fiscales, se consideran percibidos en el momento que se incrementa el patrimonio", mismo que se incluyó en el Boletín

2009 de la Compilación de Criterios Normativos⁵⁶ y a través del cual se estableció lo siguiente:

“78/2009/ISR Personas físicas. Ingresos percibidos por estímulos fiscales, se consideran percibidos en el momento que se incrementa el patrimonio.

El artículo 166 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en otros capítulos del Título IV, los consideraran percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementan su patrimonio, con excepción de los casos señalados en el propio artículo.

Al respecto, el artículo 1o., primer párrafo del Código Fiscal de la Federación estipula que las disposiciones de dicho ordenamiento se aplicarán en defecto de las leyes fiscales y sin perjuicio de lo previsto por los tratados internacionales en los que México sea parte.

En ese sentido, el artículo 6o., del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran.

Así, aplicando lo dispuesto por el artículo 6o., del Código Fiscal de la Federación, tratándose de estímulos fiscales, el gravamen se causa cuando en términos de lo previsto por el artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos obtenidos incrementan el patrimonio del contribuyente.”

(Énfasis añadido)

De lo antes transcrito puede observarse que a través del criterio normativo 78/2009/ISR, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria dio a conocer el criterio interno consistente en que las personas físicas residentes en México causaran el impuesto sobre la renta al momento en que los estímulos fiscales incrementan el patrimonio de dichos contribuyentes, de conformidad con lo previsto en el artículo 166 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2009.⁵⁷

⁵⁶ *Ibid*, pág. 61.

⁵⁷ Artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2009:

“Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 168,

3.1.3. Criterios normativos 2010

Para el ejercicio fiscal de 2010, el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria inició la revisión integral del Boletín de los criterios normativos en materia de impuestos internos, con el propósito de adecuar su contenido a las disposiciones fiscales vigentes en 2010 y de compilarlos en un solo documento⁵⁸.

Por lo anterior, mediante Oficio No. 600-04-02-2010-69707 de 17 de diciembre de 2010, se liberó la compilación de criterios normativos en materia de impuestos internos, integrándose así el Boletín 2010.⁵⁹

A través de dicho Oficio se modificó el criterio normativo “Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta” antes descrito, adicionándose un tercer párrafo, tal como a continuación se señala⁶⁰:

“50/2010/ISR Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

...

En este sentido, el concepto ingreso establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma ley prevea alguna precisión en sentido contrario.

...”

3.1.4. Criterios normativos 2011 a 2013

El criterio normativo “Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta” continuó publicándose para

fracción IV y 213 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.”

(Énfasis añadido)

⁵⁸ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2010, pág. 3.

⁵⁹ *Ibid.*

⁶⁰ *Ibid.*, pág. 41.

los ejercicios fiscales de 2011 a 2013⁶¹ con variaciones poco significativas, cuya redacción vigente para el ejercicio fiscal de 2013 se transcribe a continuación:

“54/2013/ISR Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio y, en su párrafo segundo, señala que para los efectos del Título II de la misma ley, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación, ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

El artículo 106, primer párrafo de la citada ley dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV del mismo ordenamiento legal, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo.

En este sentido, el concepto ingreso establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma ley prevea alguna precisión en sentido contrario.

En consecuencia, los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.”

Por su parte, el criterio normativo “Personas físicas. Ingresos percibidos por estímulos fiscales, se consideran percibidos en el momento que se incrementa el

⁶¹ En los Boletines que Compilan anualmente los Criterios Normativos de los ejercicios fiscales de 2008 a 2013 el criterio normativo “Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta” se publicó cada año bajo los números siguientes: 2/2008/ISR, 52/2009/ISR, 50/2010/ISR, 47/2011/ISR, 52/2012/ISR y 54/2013/ISR, respectivamente.

patrimonio”, que se incluyó por primera vez en la compilación de criterios normativos de 2009, no tuvo variaciones significativas entre las publicaciones anuales desde su aparición y hasta el ejercicio fiscal de 2013.⁶²

“94/2013/ISR Personas físicas. Ingresos percibidos por estímulos fiscales, se consideran percibidos en el momento que se incrementa el patrimonio.

El artículo 166 de la Ley de Impuesto sobre la Renta dispone que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los Capítulos I a III del Título IV de la misma ley, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementan su patrimonio, con excepción de los casos señalados en el propio artículo.

El artículo 1, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación estipula que las disposiciones de dicho ordenamiento se aplicarán en defecto de las leyes fiscales y sin perjuicio de lo previsto por los tratados internacionales en los que México sea parte.

El artículo 6, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Así, tratándose de estímulos fiscales, el gravamen correspondiente se causa cuando en términos de lo previsto por el artículo 166 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos obtenidos por dicho concepto incrementan el patrimonio del contribuyente.”

De los diversos criterios normativos antes descritos puede observarse que la autoridad fiscal, a partir del ejercicio fiscal de 2009 estableció un criterio normativo conforme al cual señaló que tratándose de personas físicas residentes en México para efectos fiscales que obtengan ingresos por concepto de estímulos fiscales, estos contribuyentes causarán el impuesto sobre la renta al momento en que dichos estímulos fiscales incrementen su patrimonio, en términos de lo

⁶² En los Boletines que Compilan anualmente los Criterios Normativos de los ejercicios fiscales de 2009 a 2013 el criterio normativo “Personas físicas. Ingresos percibidos por estímulos fiscales, se consideran percibidos en el momento que se incrementa el patrimonio” se publicó cada año bajo los números siguientes: 78/2009/ISR, 76/2010/ISR, 74/2011/ISR, 89/2012/ISR y 94/2013/ISR, respectivamente.

previsto por el Capítulo IX (De los demás ingresos que obtengan las personas físicas) del Título IV de dicho ordenamiento legal.

En adición a lo anterior, de los criterios normativos que fueron analizados en el presente apartado, también puede observarse que la autoridad fiscal, a partir del ejercicio fiscal de 2008 y hasta el ejercicio fiscal de 2013, conforme hasta lo aquí analizado, consideraba que los estímulos fiscales que den lugar a un acreditamiento, el cual a su vez disminuirá en contra del importe a cargo de una contribución, modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, por lo que dichos estímulos fiscales califican como un ingreso en crédito sujeto al pago del impuesto sobre la renta en México.

Lo anterior, salvo que los estímulos fiscales señalen expresamente que los mismos no califican como un ingreso. En caso contrario, es decir, en caso de que el estímulo fiscal no prevea si el mismo califica o no como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta, a criterio de la autoridad fiscal, dicho estímulo fiscal sí calificaría como un ingreso en crédito sujeto al pago del impuesto sobre la renta en nuestro país.

Lo anterior, en virtud de que el ingreso establecido en los artículos 17 y 106 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma ley prevea alguna precisión en sentido contrario. Dicha conclusión resulta aplicable tanto para las personas morales como para las personas físicas.

A continuación analizaremos ciertos criterios adicionales emitidos por diversas autoridades, con el objeto de identificar si los estímulos fiscales en los cuales no se establezcan si califican o no como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta, deberían considerarse como ingresos acumulables sujetos al pago del impuesto sobre la renta en México, para lo cual empezaremos el siguiente apartado por el criterio emitido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

3.2. Suprema Corte de Justicia de la Nación – Tesis aislada Primera Sala

3.2.1. Consideraciones previas

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de 30 de septiembre de 2011, resolvió por unanimidad de votos el amparo directo en revisión 1037/2011, en el que se interpretaron los artículos 17 y 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, en cuanto a si el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes de dicho impuesto por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico que realizaran en el ejercicio fiscal –a través de un crédito fiscal acreditable–, debe o no considerarse un ingreso acumulable y, en su caso, integrar la base imponible correspondiente para la determinación del gravamen aludido.

El 13 de diciembre de 2001 se adicionó al artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada⁶³, mismo que establece textualmente lo siguiente:

“ARTICULO 163.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal del 30%, en relación con los gastos e inversiones en investigación o desarrollo de tecnología, siempre y cuando dichos gastos e inversiones no se financien con recursos provenientes del fondo a que se refieren los artículos 27 y 108, fracción VII, de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones realizados en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico, de conformidad con las reglas generales que publique el Comité Interinstitucional a que se refiere la Ley de Ingresos de la Federación.

El monto total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio, así como los requisitos que se deberán cumplir, serán los que contemple la Ley de Ingresos de la Federación en esta materia.”

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se adicionó el 13 de diciembre de 2001, estableció un estímulo fiscal por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico realizados en el ejercicio, consistente en la aplicación de “un crédito fiscal del 30%”, en relación con los gastos e inversiones en dichos rubros.

En relación con dicha disposición, el Congreso de la Unión, durante el proceso legislativo correspondiente, en esencia expresó, en la parte que interesa, lo siguiente⁶⁴:

“Exposición de Motivos.

⁶³ Art. 163 LISR abrogada el 1° de enero de 2002.

⁶⁴ Procesos Legislativos. Exposición de motivos. Cámara de origen: diputados. 29 de marzo de 2001. Iniciativa de diputados (diversos grupos parlamentarios).

Quienes suscribimos esta Iniciativa consideramos tarea de los legisladores de este Congreso, estar a favor del impulso y apoyo a la ciencia y tecnología, también de un mejor uso y eficiencia de los recursos públicos, así como de acciones legislativas y de política pública que permitan convertir a este sector de la economía nacional en una variable estratégica del crecimiento sostenido del país.

...

Muchas son las razones que se aducen para justificar el por qué estamos rezagados en esta materia. Un argumento constantemente esgrimido es la parte que corresponde al financiamiento, con la característica de que el apoyo del sector público ha constituido la principal fuente de inversión. Los legisladores de este Congreso tenemos ante nosotros el reto de incrementar y eficientar la participación del sector privado en el financiamiento del gasto en ciencia y tecnología nacional. Aquí nuestra labor como legisladores es fundamental, porque urgen reformas legales que alienten a las empresas a aumentar sustancialmente este tipo de gasto.

El fomento a la ciencia y la tecnología hasta esta fecha, ha sido insuficiente para acelerar ese motor tan importante en la economía de México como lo han hecho ya otros países. En nuestro caso, uno de los motivos es que no hemos sido capaces de aprovechar las oportunidades y estímulos establecidos, quizá por la falta de dirección, magro apoyo, y rigidez en los ordenamientos aplicables.

En 1998 se adicionó la fracción A al artículo 27 en la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la cual se otorgó crédito fiscal de 20 por ciento sobre gastos e inversiones adicionales, realizados en estos rubros para aplicarse contra el Impuesto sobre la Renta e Impuesto al Activo.

Para el año siguiente, en la exposición de motivos de las reformas fiscales para el ejercicio de 1999, se señaló que debido a la naturaleza del beneficio fiscal otorgado, resultaba problemático y complejo, aplicar y definir las inversiones objeto de ese beneficio, generándose así un obstáculo para impulsar la investigación y la tecnología; ahí mismo se estableció que con el objeto de hacer efectivo y operante dicho beneficio, debía incorporarse al capítulo de estímulos de la Ley de Ingresos, un mecanismo de operación más accesible.

...

El traslado de este estímulo a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2000 con las modificaciones propuestas, ha padecido falta de difusión, complejidad y poca aplicabilidad, llegando el crédito fiscal ejercido en el año 2000 únicamente a 1.7 por ciento del monto autorizado, haciéndose evidente la lentitud actual en el ejercicio de este estímulo.

Estos estímulos han experimentado una tortuosa peregrinación en diversas normas jurídicas, sin que hayan impulsado la inversión en investigación y desarrollo, razón que les da existencia.

En este contexto, es tarea de los legisladores revisar que los recursos sean bien ejercidos y que se cumplan los objetivos de la planeación del desarrollo, por lo que estaremos atentos a que efectivamente la ciencia y la tecnología estén al servicio de la sociedad, que cumplan el nuevo rol, de ser un sector que detone el desarrollo nacional.

Por ello, resulta imperativo modificar la aplicación de los estímulos para facilitar que las empresas inviertan en el rubro de desarrollo tecnológico nacional y ello les permita modernizarse y competir con posibilidades de éxito ante sus socios comerciales.

Ahora bien, con el fin de incrementar la participación del sector productivo sin rebasar el límite presupuestal autorizado al efecto para el ejercicio del presente año, se propone reubicar el estímulo fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, norma jurídica donde se deben situar los estímulos fiscales referentes a este impuesto.

...

Resulta necesario aclarar, que el propósito de esta Iniciativa no es exigir mayores recursos o erogaciones por parte del Gobierno Federal, sino hacer más eficaz el uso de los estímulos fiscales, ya aprobados por esta Representación Popular el día 22 de diciembre del año 2000, para la investigación y desarrollo tecnológico de nuestro país.

Muchas son las áreas de la ciencia y la tecnología que requieren vigorizarse, que obligan a una acción del Poder Legislativo. Por ello, estamos convencidos que la suma de esfuerzos con todas las fracciones parlamentarias, resultará un ejercicio muy positivo para beneficiar un aspecto tan importante para los mexicanos, como es la ciencia y la tecnología.

...

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, en la referida exposición de motivos se hizo hincapié a que los estímulos fiscales previstos en materia de ciencia y tecnología y en vigor antes de la referida iniciativa han experimentado una tortuosa peregrinación en diversas normas jurídicas, sin que hayan impulsado la inversión en investigación y desarrollo, razón que les da existencia.

Ante ello, menciona la exposición de motivos referida, resulta imperativo modificar la aplicación de los estímulos para facilitar que las empresas inviertan en el rubro de desarrollo tecnológico nacional y ello les permita modernizarse y competir con posibilidades de éxito ante sus socios comerciales.

Asimismo a través de dicha reforma se propuso reubicar el estímulo fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de incrementar la participación del sector productivo en el mismo, ya que es la norma jurídica donde se deben situar los estímulos fiscales referentes a este impuesto.

En el debate en el Congresos se sostuvo, en esencia, la propuesta de la iniciativa respecto al otorgamiento de un estímulo fiscal consistente en un crédito fiscal del 30% sobre los gastos e inversiones en ciencia y tecnología, si bien se reubicó el estímulo en el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como se desprende de lo siguiente:

“CONSIDERACIONES DE LAS COMISIONES

...

Cabe precisar, que se considera más conveniente ubicar este incentivo en el capítulo específico de estímulos fiscales, en lugar de como lo plantea la iniciativa al situarlo en su artículo 27-A, que corresponde al Capítulo II, De las Deducciones de las Personas Morales.

Por otro lado, las que dictaminan consideran inconveniente establecer estímulos fiscales diferenciados para el caso de las pequeñas y medianas empresas, respecto de las grandes, ya que si bien existe una clara diferenciación económica y, por ende, capacidad de gasto en este tipo de unidades, la realidad es que en materia fiscal su tratamiento diferenciado puede dar lugar a iniquidades que podrían ser impugnadas por los contribuyentes con mayor capacidad, tal y como se ha presentado en otros impuestos, en épocas recientes.

En tal virtud, se está proponiendo que el estímulo, consistente en un crédito fiscal, sea de carácter general

con una tasa del 30% de los gastos e inversiones totales, independientemente del tamaño de las empresas. Ello no significa, desde luego, que las pequeñas empresas puedan estar sujetas a otros requerimientos, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita a la brevedad posible el Comité Interinstitucional, a que se refiere la Ley de Ingresos de la Federación y que se integra por el CONACYT y las secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Economía.

Al respecto, es importante señalar que se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones realizados en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance tecnológico, de conformidad con las reglas generales anteriormente referidas

...

La opción que ahora se otorga, vía el estímulo fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en un crédito fiscal del 30% sobre el gasto total responde a dos situaciones concretas: La escasa cultura empresarial de apoyar la investigación y el desarrollo científico y tecnológico y, en segundo lugar, la experiencia que en esta materia reportan otras economías, pero considerando nuestro propio marco jurídico.

A manera de recomendación, esta Dictaminadora considera imprescindible que el Comité Interinstitucional, así como las dependencias involucradas en lo individual, deberán de redoblar sus actividades de difusión de estos estímulos a la investigación y desarrollo de tecnología ante la comunidad empresarial, atendiendo a los cambios que se realizan.

Finalmente, se establece en los artículos transitorios una fecha límite para que el Comité Interinstitucional publique en el Diario Oficial las reglas de carácter general que deberán hacer operativo y, sobre todo ágil el estímulo fiscal propuesto, así como la aclaración de que el techo o monto de los estímulos fiscales que se podrán aplicar por este concepto no podrán rebasar, en conjunto, de los 500 millones de pesos que ya contempla la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2001.

...”

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo antes transcrito, el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se adicionó el 13 de diciembre de 2001, estableció un estímulo fiscal por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico realizados en el ejercicio, consistente en la aplicación de “un crédito fiscal del 30%”, en relación con los gastos e inversiones en dichos rubros.

Múltiples son los argumentos expuestos por los Diputados y Senadores durante proceso legislativo que culminó en el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se adicionó el 13 de diciembre de 2001; sin embargo, los mismos no se analizan en el presente al no ser objeto del presente estudio.

Finalmente, cabe mencionar que a partir del 1° de enero de 2002 se derogó la Ley del Impuesto sobre la Renta antes analizado; sin embargo, tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente del 1° de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2013, como la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, incorporaron en sus disposiciones el estímulo fiscal en comento.

3.2.2. Análisis particular de la Primera Sala

En relación con lo anterior, en resolución al amparo directo en revisión 1037/2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el estímulo fiscal es ante todo un beneficio económico otorgado a cierta clase de contribuyentes, a fin de obtener ciertos fines que van más allá de la recaudación, que requieren la existencia de un contribuyente, de una cierta condición del sujeto pasivo y de un objetivo extrafiscal.

Continuó señalando dicha Sala que el estímulo fiscal, como prestación económica, que se traduce en un crédito o en una deducción, se hace valer respecto de un impuesto a cargo. El mecanismo consiste en que el contribuyente beneficiado acredita el importe del estímulo contra cualquier impuesto a cargo, con las excepciones que marque la ley correspondiente.

En la sentencia emitida para dichos efectos se puede advertir que el estímulo fiscal es de suyo distinto a un crédito, entendido éste en términos del artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, como una “cantidad de dinero que alguien debe a otra o a una entidad, y que el acreedor tiene derecho de exigir y cobrar”.

En efecto, el estímulo fiscal, que se traduce en un crédito, no corresponde a la definición legal antes indicada. El estímulo ha de entenderse, entonces, como un derecho acreditable contra un impuesto a cargo del contribuyente y no como un crédito propiamente dicho; su naturaleza es exclusivamente liberatoria de impuestos a cargo de quien lo recibe, pero no conlleva el “*derecho de cobro*” que es esencial al crédito.

En el caso, señala la Primera Sala, por decisión del legislador, las normas que previenen el referido estímulo fiscal, en su carácter general de subsidio, constituye un “crédito fiscal”. En efecto, no hay duda de que, desde el principio, el creador de la norma consideró que dicho beneficio tenía el carácter de “crédito fiscal”, tendiente a favorecer los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico que el país ameritaba.

Así se expresó desde la iniciativa, se discutió en el proceso legislativo y se estableció, finalmente, en el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, abrogada y, posteriormente se incorporó en el artículo 219 del mismo ordenamiento. De esta manera, el estímulo fiscal que se autorizó por el legislador consistió en la aplicación de un crédito fiscal del 30% contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, en relación con los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología realizados en el ejercicio.

La conclusión de la Primera Sala es que el estímulo o crédito fiscal de referencia, corresponde a un subsidio o beneficio tributario establecido por el legislador a fin de fomentar o promover el desarrollo e investigación en ciencia y tecnología, lo cual de ninguna manera puede enmarcarse dentro del concepto tradicional de “deuda a cargo del contribuyente y a favor del Estado”.

Con base en lo antes expuesto, puede advertirse que en resolución al amparo directo en revisión 1037/2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el estímulo fiscal contenido en el artículo 163 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, abrogada, consistente en un crédito fiscal del 30% por los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología realizados en el ejercicio, no califica como un ingreso en crédito y, en consecuencia, no califica como un ingreso sujeto al pago del impuesto sobre la renta en México.

3.2.3. Tesis aislada

En relación con lo anterior, en resolución al amparo directo en revisión 1037/2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el estímulo fiscal en la materia indicada no constituye, por tanto, un ingreso en crédito ni, por lo mismo, un ingreso acumulable.

Lo anterior, sostuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha quedado demostrado mediante la interpretación realizada, lo que ha permitido advertir que el legislador nunca expresó que el beneficio referido sea un ingreso, mucho menos que fuera acumulable. Lo que dispuso es que el estímulo fiscal consiste en la aplicación de un crédito fiscal del 30% de los gastos e inversiones realizados en investigación y desarrollo de tecnología, lo cual no puede en modo alguno equipararse a un ingreso en crédito acumulable, en términos de los artículos 17 y 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, el estímulo fiscal mencionado tiene el carácter general de subsidio, tendiente, por tanto, a fomentar el desarrollo en ciencia y tecnología en su condición de área prioritaria, que el Estado mexicano ha querido apoyar mediante su política económica-financiera. Luego, como herramienta de fomento económico, si bien trasciende al campo tributario, lo cierto es que atiende a fines de carácter extrafiscal que tienen su fundamento en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, condición en la cual no podría arribarse a la conclusión de que es un ingreso en crédito acumulable al resto de los ingresos que conforman la base gravable de los contribuyentes.

Lo anterior, toda vez que los estímulos fiscales no tienen el carácter de ingresos que modifiquen la renta de los contribuyentes; luego, tampoco pueden tener el alcance de beneficios tributarios que modifiquen positivamente el haber patrimonial de los sujetos pasivos, puesto que se trata sencillamente de un acreditamiento del estímulo contra el impuesto sobre la renta, tendiente a beneficiar a los causantes que invierten en materia de ciencia y tecnología.

En consecuencia, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó la siguiente tesis aislada 160687, misma que establece textualmente lo siguiente:

“ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR.

De los artículos 25 a 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la dotación al Estado Mexicano de bases constitucionales tendientes a modernizar la legislación de fomento, constituyendo los subsidios una de las medidas orientadas a ese propósito, esto es, promover el desarrollo económico de áreas prioritarias. Ahora bien, los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional. En ese sentido, los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente; sin embargo, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables.”

Amparo directo en revisión 1037/2011. Delphi Automotive Systems, S.A. de C.V. 30 de septiembre de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de la tesis aislada antes transcrita, los estímulos fiscales, al ser una herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente.

Con independencia de lo anterior, la tesis en comento sostiene que el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes.

Por lo anterior, concluye dicha tesis, sólo serán ingresos gravables sujetos al pago del impuesto sobre la renta, aquellos estímulos fiscales en los que el legislador así lo establezca de forma expresa.

3.2.4. Voto concurrente

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión del 30 de septiembre de 2011, resolvió el amparo directo en revisión, en el que se interpretaron los artículos 17 y 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002, en cuanto a si el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes de dicho impuesto por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico que realizaran en el ejercicio fiscal —a través de un crédito fiscal acreditable—, debe o no considerarse un ingreso acumulable y, en su caso, integrar la base imponible correspondiente para la determinación del gravamen aludido.

En la ejecutoria la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el estímulo en ciencia y tecnología no es un ingreso en crédito ni, por ende, acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

Si bien la Primera Sala resolvió dicho amparo por unanimidad de votos, el Ministro José Ramón Cossío Díaz formuló voto concurrente, al establecer que desde su punto de vista el estímulo fiscal en materia de ciencia y tecnología sí es

⁶⁵ Voto concurrente que formula el Ministro José Ramón Cossío Díaz, en relación con el amparo directo en revisión 1037/2011.

un ingreso, pero no es acumulable para efectos de determinar la base gravable del tributo.

Para estos efectos, el Ministro José Ramón Cossío manifestó que el concepto ingreso previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta incluye al estímulo fiscal en materia de ciencia y tecnología, en virtud de que el crédito fiscal o subsidio-beneficio tributario que se otorga a sus destinatarios, al permitir su acreditamiento en contra del impuesto sobre la renta, trae como consecuencia que esa cantidad, monto o concepto modifique positivamente su haber patrimonial, ya que a través de dicho mecanismo (acreditamiento) se reduce peso por peso la deuda tributaria líquida y, en consecuencia, no se paga el impuesto sobre la renta que se debería pagar de no existir dicho estímulo, mermando la expectativa estatal de recaudación.

No obstante lo anterior, el hecho de que el estímulo en ciencia y tecnología sí modifique positivamente el haber patrimonial de sus destinatarios, toda vez que consiste en una ayuda o beneficio, no implica que denote capacidad contributiva, en la medida en que no atiende a ninguna manifestación de riqueza susceptible de ser gravada, sino, a una decisión de política fiscal del legislador, o, incluso, en otros supuestos, podría responder a una exigencia constitucional de justicia tributaria.

Lo anterior no conlleva a que la modificación positiva en el haber patrimonial de una persona (ingreso) que involucra el otorgamiento de un estímulo, no pueda reconocerse como tal y ser objeto de gravamen por el legislador, procediendo a estimarlo acumulable para efectos de integrar la base gravable del impuesto sobre la renta.

Por tanto, concluye el Ministro José Ramón Cossío, el estímulo fiscal en materia de ciencia y tecnología es un ingreso, pero no es acumulable por no revelar capacidad contributiva, además de que el legislador no lo consideró así.

Hasta lo aquí expuesto resulta relevante recalcar lo siguiente:

- La autoridad fiscal, a partir del ejercicio fiscal de 2008 emitió un criterio normativo en el que se señala que los estímulos fiscales que den lugar a un acreditamiento, el cual a su vez disminuirá en contra del importe a cargo de una contribución, modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes, por lo que dichos estímulos fiscales califican como un ingreso en crédito sujeto al pago del impuesto sobre la renta en México, salvo que los estímulos fiscales señalen expresamente que los mismos no califican como un ingreso.
- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una tesis aislada en la que se señala que los estímulos fiscales, al ser una herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente

con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente, salvo que así se señale expresamente.

- Es decir, en caso de que cierto crédito fiscal no señale expresamente si califica o no como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, a criterio de la autoridad hacendaria el mismo calificaría como un ingreso sujeto al pago del impuesto sobre la renta, mientras que el mismo supuesto, a criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho estímulo fiscal no calificaría como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta.

3.3. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente - Análisis Sistémico 8/2013

El 12 de septiembre de 2013, la Dirección General de Análisis Sistémico y Medidas Preventivas y Correctivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emitió el Análisis Sistémico 8/2013⁶⁶, a través del cual realizó el siguiente análisis:

El artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone, en su decimosegundo párrafo⁶⁷, que el Estado podrá otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación, vigilando su aplicación y evaluando sus resultados.⁶⁸

En ese tenor, el artículo 31, fracción IX⁶⁹, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar los criterios y montos de los estímulos fiscales, mientras que el artículo 39, fracción III⁷⁰, del Código Fiscal de la Federación otorga al Ejecutivo Federal, la facultad de conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general.⁷¹

⁶⁶ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico8_2.pdf, fecha de consulta el 26 de octubre de 2018.

⁶⁷ Artículo 28.-
“Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

⁶⁸ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico8_2.pdf, fecha de consulta el 26 de octubre de 2018.

⁶⁹ Artículo 31.-
“A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:...IX.-Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias Responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo competa a otra Secretaría;”

⁷⁰ Artículo 39.-
“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:...III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.”

⁷¹ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico8_2.pdf, fecha de consulta el 26 de octubre de 2018.

Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el subsidio constituye “una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado⁷²”.

Por su parte, la doctrina precisa que el subsidio “viene a ser una variante de la exención que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial⁷³”.

La definición anterior guarda congruencia con lo dispuesto en el artículo 25⁷⁴ del Código Fiscal de la Federación y el cual establece que los contribuyentes

⁷² Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Octubre de 1999, Tesis: 2a. CXXII/99, Página: 591. SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. “Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones correspondientes que modifiquen o revoquen un subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo.”

⁷³ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., Themis, México, p. 599.

⁷⁴ Artículo 25.- “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos”.

tendrán derecho a acreditar el importe de los estímulos fiscales contra las cantidades que están obligados a pagar.

En consecuencia, es posible concluir que los estímulos fiscales constituyen una reducción de la carga impositiva de la persona que los recibe, la cual es absorbida por el Estado en aras de impulsar actividades que considera prioritarias.⁷⁵

Asimismo, con objeto de definir si la reducción de la carga impositiva en comento constituye un ingreso para efectos del impuesto sobre la Renta, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente citó lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo en revisión 1037/20117, mismo que fue desarrollado en el apartado anterior, y en el cual se analizó si el estímulo para ciencia y tecnología resultaba un ingreso acumulable sujeto al pago del impuesto sobre la renta en México.

Continúa señalando la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como parte de su análisis sistémico que no obstante las consideraciones realizadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la autoridad fiscal emitió el criterio normativo 52/2012/ISR.⁷⁶

Cabe señalar que el criterio normativo 52/2012/ISR antes mencionado, se dio a conocer por primera vez a través del Boletín 2008 de la Compilación de Criterios Normativos en materia de Impuestos Internos a través del criterio 2/2008/ISR “Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, cuya evolución histórica se analizó a profundidad en apartados anteriores, mismo que en términos generales establece que “los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.”

Lo anterior, sostiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, refleja que no obstante la interpretación realizada de manera unánime por los Ministros integrantes de la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal, en el sentido de que el subsidio será ingreso sólo en los casos en que la propia ley así lo establezca, la autoridad considera como regla general, en su criterio 52/2012/ISR, que el subsidio sí es un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.⁷⁷

⁷⁵ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistémico8_2.pdf, fecha de consulta el 26 de octubre de 2018.

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Ibid.*

Consecuentemente, si la Primera Sala del Máximo Tribunal, de forma unánime, ha determinado que atendiendo a la naturaleza y características propias del subsidio, éste no puede considerarse ingreso para la persona que lo recibe salvo norma expresa que disponga lo contrario, resulta claro que cualquier interpretación en contrario, como lo es la contenida en el criterio 52/2012/ISR, resulta ajena al principio pro persona tutelado en el artículo 1° Constitucional y, por tanto, contraria a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.⁷⁸

Lo anterior en razón de que al estar vigente el criterio 52/2012/ISR, resulta un hecho notorio que las autoridades fiscales aplicarán el mismo en sus procedimientos de fiscalización y determinación de contribuciones acorde a lo dispuesto en el artículo 33, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación⁷⁹, obligando con ello a los pagadores de impuestos que reciben un subsidio y no lo acumulan, a acudir a las instancias jurisdiccionales a efecto de que se aplique en su beneficio la interpretación pro persona sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo cual obviamente redundará en perjuicio de su patrimonio al tener que realizar las erogaciones propias de toda controversia jurisdiccional, lo cual resulta contrario a lo dispuesto en el artículo 2, fracción IX⁸⁰, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el cual precisa como derecho de los pagadores de impuestos el que las actuaciones de las autoridades fiscales se realicen de la manera que resulte menos onerosa para ellos.

Por lo anterior, como resultado del Análisis Sistémico 8/2013, atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria, modificar el criterio 52/2012/ISR con base en las consideraciones expuestas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 1037/2011 y las cuales dieron origen a la Tesis 1ª. CCXXX/2011, dando así plena vigencia a la interpretación pro persona de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos contenida en el artículo

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ Artículo 33.- “Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:...

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

⁸⁰ Artículo 2.- “Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: IX...Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa”.

1° Constitucional y cumpliendo con la obligación que el mismo precepto impone a todas las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

3.4. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa – Tesis de Jurisprudencia aprobada por acuerdo G/15/2014

Por su parte, en 2014 el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sesión celebrada el 22 de enero de 2014, por unanimidad de once votos resolvió la contradicción de tesis en materia de estímulos fiscales y, específicamente, en relación a si los mismos califican como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

En relación con lo anterior, en resolución a la contradicción de tesis en comento, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostuvo que mediante la creación de estímulos fiscales, el Estado procura fomentar, entre otros aspectos, el empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional; por lo que para la consecución de los objetivos apuntados, el Estado, a través del otorgamiento de estímulos fiscales, les confiere a los contribuyentes un beneficio o premio, para que estos lo apliquen contra ciertos impuestos federales.

En ese sentido, establece el Pleno de la Sala Superior, inicialmente debe existir un impuesto previamente establecido en la legislación fiscal, a cargo de todo aquel sujeto que se coloque en determinada situación de hecho por la cual se esté obligado al pago del tributo; sin embargo, el Estado concede el aludido beneficio a determinados sujetos pasivos de determinado impuesto a fin de obtener ciertos fines parafiscales, siempre con el objetivo esencial que ha quedado apuntado de alentar determinada actividad que beneficie en algún modo los fines que persigue, por estimarse necesarias, provechosas o de aplicación urgente para hacer frente a una contingencia, por citar algunos supuestos, buscando en todo momento como último fin el beneficio de la sociedad.

Derivado de lo anterior, se tiene que con independencia del mecanismo que se emplee para aplicar el estímulo fiscal, entre los cuales se contempla a la figura del acreditamiento, la carga impositiva que toca al sujeto pasivo original del impuesto ya no le corresponda a él, no obstante, lo anterior no implica que la contribución desaparezca ni que se exima al contribuyente del pago de la contribución, es decir, que el estímulo fiscal constituya una exención, sino que el sujeto originalmente obligado al pago del tributo es relevado de su pago y la carga impositiva la asume el Estado.

Así pues, el estímulo fiscal no representa una eliminación del impuesto, puesto que este subsiste y la carga impositiva no desaparece, pero esta es absorbida por el Estado, teniendo esto como consecuencia que el mencionado estímulo incida positivamente en el patrimonio del contribuyente, al reducirle la base impositiva, lo cual resulta ser el beneficio que se persigue otorgar a las personas a las que va dirigido.

Por lo tanto, el mencionado beneficio o aprovechamiento que los estímulos fiscales les producen a sus destinatarios vinculados, se traduce precisamente en

que dichos sujetos puedan disminuir el impuesto a su cargo en el importe aprobado, lo que incluso puede derivar en un no pago del impuesto; sin embargo, de considerar al estímulo aprobado como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, implicaría que el mismo dejara de ser un beneficio para los contribuyentes, puesto que por una parte la carga impositiva no la asumiría el Estado, y dichos sujetos pasivos no verían reflejada la disminución del impuesto a su cargo.

Además de lo anterior, estimar que el beneficio obtenido a través de los estímulos fiscales debiera considerarse como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, se traduciría, como ya se mencionó, en que al final los contribuyentes tuvieran la carga impositiva del tributo, situación que provocaría que no se efectuaran las actividades que se pretendieran fomentar.

Sin embargo, no pasa inadvertido que pudiera presentarse el caso que a través del mecanismo por el cual se establezca algún estímulo fiscal, se previera un tratamiento diverso en el sentido de efectivamente considerar a tal estímulo como un ingreso acumulable, pero solo en ese caso en que esté expresamente establecido en el instrumento por el cual se concede, deberá tenerse con ese carácter, no así como lo señaló una de las Salas Regionales implicadas en la contradicción en el sentido de que al no estar previsto como un no ingreso en términos del segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entonces deba obligatoriamente tenerse como un ingreso acumulable.

En consecuencia, de considerarse que los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables, prácticamente se haría ineficaz y nugatorio el fin perseguido por los estímulos fiscales; razón por la cual es de concluirse que dichos estímulos no deben ser considerados ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, salvo aquellos casos en que quede previamente establecido en el instrumento que les dé origen, para lo cual deberá de hacerse el análisis puntual que corresponda respecto de cada estímulo fiscal que se aplique por el contribuyente beneficiado por este.

Con motivo de lo anterior, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa publicó la tesis de jurisprudencia N° VII-J-SS-114 aprobada por acuerdo G/15/2014:

“LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
VII-J-SS-114
ESTÍMULOS FISCALES. NO SON INGRESOS
ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 17
DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SALVO
QUE SE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE LO
CONTRARIO EN EL INSTRUMENTO JURÍDICO QUE LE
DÉ ORIGEN.-

De conformidad con los artículos 25 y 28 de la
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se

tiene que mediante la creación de estímulos fiscales, el Estado procura fomentar, entre otros aspectos, el empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional; de lo que resulta que para la consecución de los objetivos apuntados, el Estado, a través del otorgamiento de estímulos fiscales, les confiere a los contribuyentes un beneficio o premio, para que éstos lo apliquen contra ciertos impuestos federales. Ahora bien, lo anterior no implica que la contribución desaparezca ni que se exima al contribuyente del pago de la contribución, sino que el sujeto originalmente obligado al pago del tributo es relevado de su pago y la carga impositiva la asume el Estado, provocándose con ello que los mencionados estímulos incidan positivamente en el patrimonio del contribuyente, al reducirle la base impositiva, lo cual resulta ser el beneficio que se persigue otorgar a las personas a las que va dirigido. En ese sentido, no se estima admisible considerar que los aludidos estímulos fiscales constituyan ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta, pues con ello prácticamente se haría ineficaz y nugatorio el fin perseguido por los estímulos fiscales; sin que ello impida el que en los instrumentos jurídicos mediante los cuales se concedan éstos se pueda establecer expresamente que tales estímulos sí deban considerarse con ese carácter, siendo éste el único caso en que serán ingresos gravables.”

Contradicción de Sentencias Núm. 3726/10-05-01-1/Y OTRO/1625/13-PL-05-01.- Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 22 de enero de 2014, por unanimidad de 11 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Praxedis Alejandra Pastrana Flores.- Encargada del Engrose: Lic. Gabriela Badillo Barradas.

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de la tesis de Jurisprudencia antes transcrita, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvió que el Estado, con fundamento en los artículo 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está facultado para establecer estímulos fiscales a través de los cuales procure fomentar el empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional, entre otras consideraciones.

Asimismo, es a través de dichos estímulos fiscales que el Estado les confiere a los contribuyentes un beneficio o premio, para que éstos lo apliquen contra ciertos impuestos federales.

En este sentido, la tesis de jurisprudencia sostiene que la finalidad de los estímulos fiscales consiste en que impacten positivamente en el patrimonio del contribuyente, al reducirles su base imponible. Sin embargo, esta situación no implica que la contribución desaparezca ni que se exima al contribuyente del pago de la contribución, sino que el sujeto originalmente obligado al pago del tributo es relevado de su pago y la carga impositiva la asume el Estado.

Asimismo, como puede observarse de la tesis de jurisprudencia antes trascrita, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estimó no admisible considerar que los aludidos estímulos fiscales constituyan ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, pues con ello prácticamente se haría ineficaz y nugatorio el fin perseguido por los estímulos fiscales.

Lo anterior es así, ya que en caso de que los estímulos fiscales calificaran como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se vieron beneficiados por la aplicación de determinado estímulo fiscal, estarían obligados a reintegrar una parte del estímulo fiscal como una contribución a favor del Estado Mexicano.

Con independencia de lo anterior, la tesis en comento sostiene que los instrumentos jurídicos mediante los cuales se conceden los estímulos fiscales puedan establecer expresamente que tales estímulos sí deban considerarse con ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, concluye dicha tesis, sólo serán ingresos acumulables sujetos al pago del impuesto sobre la renta, aquellos estímulos fiscales en los que los instrumentos jurídicos mediante los cuales se concedan éstos así lo establezcan de forma expresa.

En adición a lo anterior, es importante tener en cuenta que a diferencia de la tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que fue analizada en apartados anteriores, la tesis emitida por el Pleno de la Sala Superior establece que los estímulos fiscales no constituyen ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

3.5. Servicio de Administración Tributaria – Compilación de Criterios Normativos 2014

El 30 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, misma que entró en vigor el 1° de enero de 2014 y estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

La regla I.2.12.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 establecía que para los efectos del artículo 33, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la

Federación⁸¹ los criterios de carácter interno que emita el Servicio de Administración Tributaria serán dados a conocer a los particulares, a través de los boletines especiales publicados en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, dichos criterios no generan derechos para los contribuyentes.

En relación con lo anterior con fecha 6 de mayo de 2014, la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos, dependiente de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, emitió el Oficio No. 600-04-07-2014-3066, a través del cual dio a conocer los criterios normativos aprobados por el Comité de Normatividad durante el Primer Trimestre de 2014.

En dicho documento, la autoridad fiscal dio a conocer que como parte de los Criterios Derogados con motivo de la Reforma Fiscal de 2014, se eliminó el criterio normativo 54/2013/ISR “Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Cabe recordar que el criterio normativo 54/2013/ISR antes mencionado, se dio a conocer por primera vez a través del Boletín 2008 de la Compilación de Criterios Normativos en materia de Impuestos Internos a través del criterio 2/2008/ISR, cuya evolución histórica se analizó a profundidad en apartados anteriores, y que en términos generales establece que “los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.”

Es decir, a criterio del Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria, la derogación del criterio normativo 54/2013/ISR que se dio a conocer a través del Oficio No. 600-04-07-2014-3066 de fecha 6 de mayo de 2014, se debió principalmente a la entrada en vigor de la reforma fiscal para 2014.

⁸¹ Artículo 33

...

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

..”

A través del Informe 2014 1° de enero al 30 de noviembre emitido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁸², dicho Organismo informó como logro destacado obtenido durante el periodo que se informa que a propuesta de la referida Procuraduría, el Servicio de Administración Tributaria dejó sin efectos su Criterio Normativo 54/2013/ISR, el cual consideraba a los estímulos fiscales como ingresos acumulables para efectos de impuesto sobre la renta. A consideración de esta Procuraduría el referido criterio resultaba indebido, pues si en el decreto que los otorga se señala que no lo son, tal consideración debe prevalecer.

Con independencia de lo anterior, el 17 de diciembre de 2014 el Servicio de Administración Tributaria dio a conocer el Boletín 2014 de la Compilación de Criterios Normativos en materia de Impuestos Internos.⁸³

El Boletín 2014 Compilación de Criterios Normativos en materia de Impuestos Internos, además de integrar los criterios en vigor, incluye los criterios históricos de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los criterios derogados en 2014, así como los antecedentes de los mismos. Asimismo, a través de dicho boletín 2014 se hace mención a que los criterios derogados y los integrados a los apéndices históricos no pierden su vigencia y aplicación respecto de las situaciones jurídicas o de hecho que en su momento regularon.⁸⁴

Como ya mencionamos en párrafos anteriores, en dicho Boletín no se incluyó el criterio normativo 54/2013/ISR “Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”, al haberse derogado a través de Oficio No. 600-04-07-2014-3066 de fecha 6 de mayo de 2014, y emitido por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos, dependiente de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria.⁸⁵

3.6. Reforma al artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016

El 8 de septiembre de 2016 el Ejecutivo Federal presentó al Congreso de la Unión la Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación.⁸⁶

⁸² PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Informe 2014 1° de enero al 30 de noviembre*.

⁸³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2014*, pág. 3.

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Gaceta Parlamentaria, Año XIX, Palacio Legislativo de San Lázaro, jueves 8 de septiembre de 2016, Número 4614-E.

Como parte de dicha Iniciativa con proyecto de decreto, el Ejecutivo Federal propuso modificar los artículos 16 y 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de programas presupuestarios gubernamentales, no se consideren ingresos acumulables.

Para estos efectos, a continuación se transcribe la parte relevante de la Iniciativa con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación, presentado por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2016.

“Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter por su digno conducto ante esa Honorable Asamblea, la presente Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación.

A continuación se expresan los motivos que sustentan esta Iniciativa.

El Ejecutivo Federal a mi cargo está consciente de la importancia que tienen las medidas que simplifican el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como también las que proporcionan beneficios a los contribuyentes. De igual manera, son relevantes aquellas medidas que se inscriben dentro del marco del fortalecimiento del sistema tributario que se vinculan con la operación de las autoridades fiscales. En este sentido, se presentan las siguientes medidas.

A. Ley del Impuesto sobre la Renta.

...

No acumulación de apoyos económicos.

La rectoría del desarrollo nacional a cargo del Estado, encabezada por el Ejecutivo Federal, debe garantizar que éste sea integral, sustentable, y útil para fortalecer la Soberanía Nacional y su régimen democrático, en el que se fomente el crecimiento de la economía, del empleo y se logre una justa distribución del ingreso y de la riqueza que, adicionalmente, permita el pleno ejercicio de la

libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal.

En ese sentido, en el marco de lo establecido en el artículo 25 constitucional, el Ejecutivo Federal a mi cargo tiene la facultad de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica del país, así como llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general.

Asimismo, por cuestiones de política fiscal, de fomento y apoyo económico para el desarrollo social, las leyes tributarias pueden orientarse al cumplimiento de fines extrafiscales, los cuales pueden establecer tratamientos diferenciados, siempre y cuando los motivos de dicha diferenciación queden completamente expuestos en el proceso de creación de la norma.

De acuerdo con lo anterior, se destaca que los apoyos económicos o monetarios que reciben los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las Entidades Federativas, constituyen beneficios de carácter económico concedidos con el fin de apoyar a diversos grupos de la sociedad o actividades productivas del país, es decir, se emplean como instrumentos de política fiscal, financiera, económica y social en aras de que el Estado impulse, oriente, encauce, aliente o incluso inhiba algunas actividades o usos sociales, en favor del desarrollo nacional.

La obtención de los citados apoyos genera un efecto positivo en el patrimonio de los contribuyentes al permitirles contar con mayores recursos para el desarrollo social o de su actividad productiva, cumpliendo así con el fin para el cual fueron otorgados. Sin embargo, conforme al actual diseño tributario de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos ingresos se consideran acumulables.

En ese sentido, el Ejecutivo Federal a mi cargo considera que la acumulación de dichos recursos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, merma o disminuye los beneficios recibidos, lo que contraviene los fines por los cuales se otorgan los recursos presupuestales.

Bajo ese contexto, se propone modificar los artículos 16 y 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de programas presupuestarios

gubernamentales, no se consideren ingresos acumulables.

Esta medida está dirigida para contribuyentes, personas morales y físicas, con las particularidades que a cada uno le corresponde. Tratándose de personas morales, considerando que los beneficios económicos o monetarios que reciben por la vía de apoyos gubernamentales no pueden dirigirse a otra actividad que no sea de carácter empresarial, ya que son otorgados por el Estado con la finalidad de que determinada actividad económica o productiva se desarrolle en el país, el beneficio de no considerar dichos ingresos como acumulables estará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Provenir de programas con padrón de beneficiarios y reglas de operación, y que se distribuyan a través de transferencia electrónica a nombre del beneficiario;
- Cumplir con las obligaciones del beneficiario establecidas en las reglas de operación;
- Contar con la opinión favorable de cumplimiento fiscal por parte de la autoridad competente, cuando estén obligados a ello, y
- No deducir los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos recibidos.

Tratándose de las personas físicas, pueden recibir beneficios económicos dirigidos propiamente a su condición personal, desvinculados de la realización de una actividad empresarial, como es el caso de los apoyos a los adultos mayores o a las madres solteras, los cuales con la presente medida, tampoco se considerarán ingresos acumulables.

No obstante lo anterior, las personas físicas también pueden recibir apoyos económicos o monetarios por la vía gubernamental para el desarrollo de sus actividades empresariales, en cuyo caso deberán cumplir con los mismos requisitos que las personas morales, a fin de que dichos ingresos no se consideren acumulables en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se estima que el establecimiento de requisitos para no considerar acumulables los apoyos económicos o monetarios presupuestales destinados a la ayuda de

actividades empresariales, no implica una carga adicional para los contribuyentes, en razón de que los mismos son inherentes a las obligaciones que actualmente están contempladas en los propios programas de apoyo.

En este sentido, el no considerar dichos apoyos económicos o monetarios como ingresos acumulables permite robustecer la intención del Ejecutivo Federal a mi cargo, de fomentar las actividades empresariales en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional, aunado a que se otorga certeza jurídica fijando el criterio que tendrán las autoridades fiscales para que, en su caso, determinen cuales de los ingresos que reciben los contribuyentes deben ser considerados como acumulables.

...“

(Énfasis añadido)

De la exposición de motivos antes transcrita, el Ejecutivo Federal considera que por cuestiones de política fiscal, de fomento y apoyo económico para el desarrollo social, las leyes tributarias pueden orientarse al cumplimiento de fines extrafiscales, los cuales pueden establecer tratamientos diferenciados, siempre y cuando los motivos de dicha diferenciación queden completamente expuestos en el proceso de creación de la norma.

El Ejecutivo a través de la referida exposición de motivos reconoce que la acumulación de dichos recursos para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, merma o disminuye los beneficios recibidos, lo que contraviene los fines por los cuales se otorgan los recursos presupuestales.

Por lo anterior, en la referida iniciativa se propone modificar diversas disposiciones previstas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de programas presupuestarios gubernamentales, no se consideren ingresos acumulables.

Finalmente, en la referida exposición de motivos se señala que el no considerar dichos apoyos económicos o monetarios como ingresos acumulables permite robustecer la intención del Ejecutivo Federal, de fomentar las actividades empresariales en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional, aunado a que se otorga certeza jurídica fijando el criterio que tendrán las autoridades fiscales para que, en su caso, determinen cuales de los ingresos que reciben los contribuyentes deben ser considerados como acumulables.

Por lo anterior, el 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas

disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación. A través de dicho decreto se adicionó un tercer párrafo del artículo 16, así como un quinto y sexto del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que entraron en vigor el 1° de enero de 2017 y que establecen textualmente lo siguiente:

“Artículo 16:

Tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de este Título, los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios; los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios; los beneficiarios cumplan con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas, y cuenten con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales. Los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos a que se refiere este párrafo, que no se consideren ingresos acumulables, no serán deducibles para efectos de este impuesto. Las dependencias o entidades, federales o estatales, encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios, deberán poner a disposición del público en general y mantener actualizado en sus respectivos medios electrónicos, el padrón de beneficiarios a que se refiere este párrafo, mismo que deberá contener los siguientes datos: denominación social de las personas morales beneficiarias, el monto, recurso, beneficio o apoyo otorgado para cada una de ellas y la unidad territorial.”⁸⁷

(Énfasis añadido)

“Artículo 90:

Tampoco se consideran ingresos para efectos de este Título, los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas

⁸⁷ Art. 16 LISR, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.

previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas.

Para efectos del párrafo anterior, en el caso de que los recursos que reciban los contribuyentes se destinen al apoyo de actividades empresariales, los programas correspondientes deberán contar con un padrón de beneficiarios; los recursos se deberán distribuir a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios quienes, a su vez, deberán cumplir con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas y deberán contar con la opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales. Los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos a que se refiere este párrafo, que no se consideren ingresos, no serán deducibles para efectos de este impuesto. Las dependencias o entidades, federales o estatales, encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios, deberán poner a disposición del público en general y mantener actualizado en sus respectivos medios electrónicos, el padrón de beneficiarios a que se refiere este párrafo, mismo que deberá contener los siguientes datos: nombre de la persona física beneficiaria, el monto, recurso, beneficio o apoyo otorgado para cada una de ellas, la unidad territorial, edad y sexo.”⁸⁸

(Énfasis añadido)

Como puede observarse de lo anterior, a partir del 1° de enero de 2017 la Ley del Impuesto sobre la Renta incorporó diversas disposiciones que reconocen que las personas físicas y morales residentes en México no considerarán como ingresos acumulables los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos.

Si bien resulta destacable la reforma fiscal antes descrita en materia de apoyos económicos, en virtud de que reconoce que el otorgamiento de dichos apoyos económicos fomenta las actividades en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional, otorgando certeza jurídica a los contribuyentes que los reciban, no dejo de advertir que a través de dicha reforma se pudo establecer que todo estímulo fiscal no califica como ingreso acumulable

⁸⁸ Art. 90 LISR.

para fines del impuesto sobre la renta, y no únicamente aquellos que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos

Lo anterior, ya que como ha quedado demostrado con anterioridad, no es admisible considerar que los estímulos fiscales constituyan ingresos acumulables sujetos al pago del impuesto sobre la renta en México, pues con ello prácticamente se haría ineficaz y nugatorio, disminuyendo la eficacia del fin perseguido por los estímulos fiscales.

Lo anterior, ya que en caso de que los estímulos fiscales calificaran como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se vieron beneficiados por la aplicación de determinado estímulo fiscal, estarían obligados a reintegrar una parte del estímulo fiscal como una contribución a favor del Estado Mexicano.

Máxime, en virtud de que en el Ejecutivo Federal, a través del Presupuesto de Gastos Fiscales, ya contempla la pérdida de recaudación por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal⁸⁹.

⁸⁹ SHCP, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, en cumplimiento con lo establecido en el artículo 31, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El sistema tributario en México no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que a través de la estructura impositiva también se persiguen otros objetivos, entre los cuales se encuentran los siguientes: (i) disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso; (ii) mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos; (iii) fomentar la inversión y la generación de empleos; (iv) apoyar a sectores específicos o bien internalizar las externalidades negativas que generan los agentes económicos, entre otros.

Por lo anterior, los estímulos fiscales son incentivos económicos otorgados por el Estado a los particulares con la finalidad de fomentar ciertas actividades o áreas de la producción, la inversión, etc., los cuales constituyen un derecho para los contribuyentes.

SEGUNDA. Los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos por el Estado, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, el Presupuesto de Gastos Fiscales permite identificar los beneficios tributarios que se otorgan por medio del marco impositivo y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios, contribuyendo a la evaluación del sistema tributario.

TERCERA. El concepto “ingreso” para fines del impuesto sobre la renta en un concepto amplio, incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley del Impuesto sobre la Renta reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito.

CUARTA. Los estímulos fiscales califican como ingresos para efectos del impuesto sobre la renta. Lo anterior es evidente en los estímulos fiscales a través de los cuales se otorga un crédito a sus destinatarios, de tal forma que al permitir su acreditamiento en contra de otra contribución, trae como consecuencia que esa cantidad, monto o concepto modifique positivamente su haber patrimonial, ya que a través de dicho mecanismo (acreditamiento) se reduce peso por peso la deuda tributaria líquida y, en consecuencia, no se pague el impuesto sobre la renta que se debería pagar de no existir dicho estímulo, mermando la expectativa estatal de recaudación.

QUINTA. Nuestros Tribunales han sostenido que los estímulos fiscales, al ser una herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente.

No obstante, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de

razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes.

Por lo anterior, nuestros Tribunales sostienen que sólo serán ingresos gravables sujetos al pago del impuesto sobre la renta, aquellos estímulos fiscales en los que el legislador así lo establezca de forma expresa.

SEXTA. El 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación. A través de dicho decreto se adicionó un tercer párrafo del artículo 16, así como un quinto y sexto del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que establecen, de manera general, que no se consideran como ingresos acumulables a los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos.

Dicha reforma es benéfica al reconocer que el otorgamiento de apoyos económicos fomenta las actividades en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional, otorgando certeza jurídica a los contribuyentes que los reciban. No obstante, resulta criticable el que no se haya incluido como ingresos acumulables la totalidad de los estímulos fiscales. Lo anterior, ya que no es admisible considerar que los estímulos fiscales constituyan ingresos acumulables sujetos al pago del impuesto sobre la renta en México, pues con ello prácticamente se haría ineficaz y nugatorio, disminuyendo la eficacia del fin perseguido por los estímulos fiscales.

En caso de que los estímulos fiscales calificaran como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que se vieron beneficiados por la aplicación de determinado estímulo fiscal, estarían obligados a reintegrar una parte del estímulo fiscal como una contribución a favor del Estado Mexicano.

Máxime, en virtud de que en el Ejecutivo Federal, a través del Presupuesto de Gastos Fiscales, ya contempla la pérdida de recaudación por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

BIBLIOGRAFÍA

I. Legislación Consultada:

Código Fiscal de la Federación, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

Ley del Impuesto sobre la Renta, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.

Ley del Impuesto sobre la Renta, abrogada el 1° de enero de 2002.

Ley del Impuesto sobre la Renta, abrogada el 1° de enero de 2014.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2016.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2017.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015.

Semanario Judicial, Tesis: 2a. CXXII/99, Novena época, Tomo X, Tesis Aislada (Administrativa), octubre de 2009, Segunda Sala.

Semanario Judicial, Tesis: 1a./J. 105/2011, Novena época, Tomo XXXIV, Jurisprudencia (Constitucional), septiembre de 2011, Primera Sala.

Semanario Judicial, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Novena época, Tomo XXV, Tesis Aislada (Administrativa), enero de 2007, Primera Sala.

Semanario Judicial, Tesis: 1a. XVII/2006, Novena época, Tomo XXIII, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), febrero de 2009, Primera Sala.

Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 26/2010, Novena época, Tomo XXXI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2010, Segunda Sala.

II. Obras Consultadas:

- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, 2ª edic., Ed. Oxford, México, 2016.
- ARRIOJA VICAÍNO, Adolfo, *Lecciones de derecho fiscal*, 22ª edic., Ed. Themis, México, 2017.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2013.
- CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2018.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C., *Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios*, 14ª edic., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 2012.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la LISR Tomo I*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2017.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición Práctica y Comentarios a la LISR Tomo II*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2017.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª edic., Oxford, México, 2014.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *Análisis de los Estímulos Fiscales Federales Vigentes en la Legislación Mexicana Durante 2002*, 1ª edic., Ed. Themis, México, 2003.
- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Económico*, 11ª edic., Ed. Porrúa, México, 2012.
- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo IV (E-H), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/6.pdf>, fecha de consulta el 9 de septiembre de 2018.
- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo V (I-J), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1172/5.pdf>, fecha de consulta el 8 de septiembre de 2018.

III. Publicaciones Consultadas:

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Informe 2014 1° de enero al 30 de noviembre*.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico8_2.pdf, fecha de consulta el 26 de octubre de 2018.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*, en cumplimiento con lo establecido en el artículo 31, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2008*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2009*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2010*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2011*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2012*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2013*.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Compilación de Criterios Normativos, Boletín 2014*.

MAGISTRADO HÉCTOR SILVA MEZA, *Los Estímulos Fiscales*, Derecho Fiscal, dirección en internet: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/losestimulosfiscales.pdf>, fecha de consulta 7 de septiembre de 2018.