CENTRO DE INVESTIGACIÓN Y DOCENCIA ECONÓMICAS, A.C.

¿SON LOS ESTÍMULOS FISCALES Y LOS SUBSIDIOS INGRESOS ACUMULABLES PARA EL EFECTO DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA?

TESINA

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA

MARIANA AGUILAR ELIZONDO

DIRECTOR DE LA TESINA: MAESTRO RODRIGO GARNICA SOBERANES

MÉXICO, D.F. JUNIO 2008

Índice

Introducción

I. Ingreso acumulable

I.1. Naturaleza jurídica del ingreso acumulable

I.1.a. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre ingreso acumulable

I.2. Descripción y análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente

I.2.a. Los sujetos del impuesto y la fuente de riqueza

I.2.b. El ingreso acumulable como objeto del impuesto

I.2.c. Base gravable

II. Estímulos fiscales y subsidios

II.1. Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

II.1.a. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre estímulos fiscales

II.2. Naturaleza jurídica de los subsidios

II.2.a. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre subsidios

II.3. Fines parafiscales

III. Casos prácticos

III.1. Estímulo a la Investigación y Desarrollo Tecnológico

III.2. Condonación de créditos fiscales

III.3. Subsidio de Fondo PyME

IV. Conclusiones

V. Apéndices

VI. Bibliografía

Introducción

El objeto de esta investigación es determinar si los estímulos fiscales y los subsidios son ingresos acumulables para el efecto del pago del Impuesto sobre la Renta. La relevancia de este trabajo radica en el análisis de la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y los subsidios, figuras trascendentes para los contribuyentes cuyo tratamiento fiscal indeterminado puede desincentivar las inversiones y la actividad empresarial. La hipótesis sobre la que partiré y que intentaré probar a lo largo del presente trabajo es que los estímulos fiscales y los subsidios no deben ser considerados como ingresos acumulables para el cálculo de la base de este Impuesto.

En el primer capítulo analizaré el concepto de ingreso acumulable por medio del estudio teórico y legal de su naturaleza, así como de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis. Posteriormente realizaré una descripción y análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y examinaré los elementos de este impuesto. Este estudio me permitirá formular una definición de ingresos acumulables.

En el segundo capítulo realizaré un análisis sobre la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y de los subsidios. Este estudio tiene como objetivo determinar el carácter extrafiscal con el que son otorgados por el Estado. Para estos efectos examinaré el concepto de extrafiscalidad y propondré una definición derivada de la teoría y de la

interpretación que sobre el mismo ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Con base en la determinación de la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y los subsidios, en el tercer capítulo realizaré el análisis de tres casos que se encuentran vigentes en el ordenamiento jurídico mexicano: el estímulo a la Investigación y Desarrollo Tecnológico, la condonación de créditos fiscales y el subsidio de Fondo para las Pequeñas y Medianas Empresas. Utilizaré estos casos pues considero que son trascendentales para incentivar la inversión y la creación de nuevas empresas en México así como para generar investigación y desarrollo tecnológico en el país. Me parece sumamente importante definir el tratamiento fiscal que deben recibir estos estímulos pues del perjuicio que le genere al contribuyente solicitarlos y obtenerlos dependerá en gran medida su éxito o fracaso.

I. Ingreso acumulable

I.1. Naturaleza jurídica del ingreso acumulable

La renta de una persona incluye todas las ganancias netas en dinero o en especie, obtenidas mediante la prestación de servicios personales así como todas las ganancias procedentes de la disposición de bienes, así como por la realización de actividades empresariales y la generación de ingresos pasivos.[1] De la definición anterior se concluye que la renta se refiere a las utilidades generadas por la actividad de cada individuo. Lo anterior evidencia que los recursos asignados por el gobierno a los contribuyentes no pertenecen a su renta, sino que representan un gasto en el que incurre la Hacienda Pública con el fin de mejorar el desempeño de un área específica y así incrementar las utilidades agregadas en el país.

Los ingresos acumulables son todos aquéllos que se consideran dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que no se encuentran expresamente excluidos por disposición del legislador. La base gravable del Impuesto sobre la Renta, tal y como lo establece dicha Ley en su artículo 10, es la totalidad de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas (y, en su caso, a este resultado se debe restar la participación de los trabajadores en las utilidades y las pérdidas fiscales de años anteriores).

---

[1]Fernández, Luis; "Estructura y efectos económicos en especial" en Díaz, Vicente (director); *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria,* tomo II; Editorial Astrea; Buenos Aires; 2004; p. 115.

Refuerza lo anterior el análisis macroeconómico consistente en el cálculo del Ingreso Nacional que mide el ingreso total ganado por los contribuyentes de un Estado a través de sus actividades productivas en un periodo determinado. En este análisis se mide la utilidad de los contribuyentes y se elimina la diferencia porcentual en el ingreso generada por los impuestos que pagan los consumidores de un bien y la utilidad que efectivamente perciben las empresas. Esto se logra mediante la resta de los impuestos pagados al producto nacional neto,[2] para posteriormente sumar a este resultado los subsidios aportados por el Estado.[3] La resta de los impuestos pagados debe hacerse al ingreso neto de los contribuyentes, sin considerar los estímulos y subsidios entregados por el gobierno, pues de lo contrario se distorsionaría el monto real de las utilidades del país. Este indicador permite conocer la naturaleza de los ingresos de una economía, sin distorsiones, pues se separan los ingresos gravados de los estímulos y subsidios entregados por el gobierno, mismos que no debieron ser considerados en la determinación de la base para el pago de los impuestos.

De esta forma es posible concluir, con base en la opinión de Fernández y Cuevas, que "…los ingresos son la contraprestación que obtiene el causante de un tercero, por virtud de la prestación a que se obliga. Aquí el término prestación tiene la connotación que la

[2]El producto nacional neto es el valor total del ingreso que perciben los residentes nacionales en un periodo determinado de tiempo menos la depreciación del capital.
[3]León de la Cruz, León y Miranda María del Pilar; *Análisis Macroeconómico para la empresa;* Universidad Católica Santo Toribio de Morovejo; 2003; pp. 32 y 33.

legislación civil le confiere. Es ingreso la contraprestación que recibe el causante por la traslación de dominio de una cosa cierta; es ingreso la contraprestación que se recibe en la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta; es ingreso, en fin, el pago o cumplimiento que en su calidad de acreedor, obtiene el causante".[4] Es posible matizar la definición de ingresos acumulables propuesta anteriormente con base en la opinión de Calvo Nicolau ya que no solo considera a los ingresos recibidos como contraprestación como ingresos acumulables, sino la diferencia entre los ingresos totales de los contribuyentes menos la cantidad que representa las obligaciones a su cargo, como se explicará más adelante.

I.1.a. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre ingreso acumulable

La Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el alcance del concepto de ingreso acumulable en la sentencia que resolvió el amparo en revisión 1504/2006 y que dio origen a la tesis cuyo rubro establece: *"Renta. Qué debe entenderse por 'ingreso' para efectos del Título II de la Ley del Impuesto relativo."*[5]. En dicha resolución la Suprema Corte de Justicia resolvió las siguientes interrogantes:

i. ¿Qué debe entenderse como ingreso para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

[4] Fernández y Cuevas, Mauricio; *Impuesto sobre la Renta*; p. 50.
[5] APÉNDICE TESIS I; Tesis con Registro número 173470 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, enero de 2007; página 483.

ii. ¿Qué ingresos enuncia la Ley del Impuesto sobre la Renta como relevantes para la determinación del hecho imponible del gravamen, en lo que concierne al Título II de dicho ordenamiento?

iii. La enunciación que así sea determinada, ¿incluye a la remisión de deuda? ¿Es la quita un ingreso acumulable en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

La conclusión al primer cuestionamiento fue que debe entenderse como ingreso acumulable cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de las personas, tal y como lo definió Calvo Nicolau en su *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. La Suprema Corte de Justicia resolvió la segunda cuestión con respecto a la determinación de los ingresos relevantes para el Impuesto sobre la Renta al excluir de la totalidad de los ingresos que modifican el haber patrimonial de los contribuyentes aquéllos conceptos que expresamente señala el legislador como no acumulables. Derivado de las respuestas anteriores la Suprema Corte de la Justicia resolvió la cuestión específica planteada por la quejosa respecto de la acumulación de la remisión de las deudas en el sentido de que la remisión representa una modificación positiva en el haber patrimonial del contribuyente, aunque no se trate de un ingreso en efectivo, que no se encuentra excluida por el legislador para ser gravada, por lo que necesariamente deberá acumularse para los efectos del Impuesto sobre la Renta.

La tesis que surgió de la sentencia comentada define al ingreso gravable como las todos los conceptos que modifican positivamente el haber patrimonial del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario. Adicionalmente, señala 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 relación con la tesis anterior, el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia expuso cuáles son los conceptos percibidos como rentas que deben considerarse como ingreso susceptible de ser gravado por la Ley del Impuesto sobre la Renta: "*Renta. Los artículos 17, primer párrafo Y 18, fracciones I y II, de la Ley del Impuesto relativo, vigente en 2002, al gravar los ingresos en crédito, no violan la garantía de proporcionalidad tributaria".*[6] Esta tesis explicó que la ley pretende gravar la afectación positiva en el haber patrimonial de los contribuyentes, no importa si este incremento se verifica en la forma de efectivo, de bienes, de servicios o de crédito. La Suprema Corte de Justicia estableció que estos incrementos en el haber patrimonial pueden tratarse de otros conceptos distintos al efectivo, pues el ingreso gravable de un sujeto se integra en el momento en que se determina el derecho a recibir una contraprestación. De acuerdo a esta

[6] APÉNDICE TESIS II; Tesis con Registro número 175793 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, febrero de 2006; página 645.

interpretación los elementos necesarios para la configuración del ingreso acumulable son:

i) La existencia de un acreedor.

ii) La existencia de un deudor.

iii) El derecho del acreedor de recibir una prestación (que puede ser en bienes, servicios o crédito).

iv) La correlativa obligación del deudor de otorgar en favor del acreedor dicha prestación a cambio de una contraprestación (en bienes, servicios o crédito).

Sin la relación de estos sujetos no puede existir la renta a que se refiere esta tesis, por lo que aquéllos ingresos que no se reciben como contraprestación no debieran considerarse como base para el pago del Impuesto sobre la Renta.

La siguiente tesis propone otro criterio para definir al ingreso acumulable, sin embargo, al igual que las anteriormente citadas, establece la necesidad de la existencia de una contraprestación para considerar algún ingreso como susceptible de ser gravado por el Impuesto sobre la Renta: "*Renta. Para efectos del cálculo de este impuesto constituye un ingreso acumulable la devolución del diverso especial sobre producción y servicios respecto del pago indebido con su actualización e intereses".*[7] Esta tesis conserva la línea argumentativa de que todos los ingresos deben ser considerados para determinar la

[7] APÉNDICE TESIS III; Tesis con Registro número 181282 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX, junio de 2004; página 1467.

base del Impuesto sobre la Renta y hace especial énfasis en establecer que las devoluciones de impuestos deben ser consideradas como ingresos acumulables. Las devoluciones de impuestos crean una relación bilateral entre el contribuyente y la autoridad recaudatoria toda vez que surge entre ellos la figura del pago de lo indebido[8]. El pago de lo indebido genera para el contribuyente el derecho de recibir el monto del impuesto indebidamente enterado mientras que para la autoridad origina la correlativa obligación de pagarle dicha cantidad.

Del análisis de estas tesis es posible formular las siguientes conclusiones con respecto al concepto de ingreso acumulable:

1. Que el ingreso gravable por la Ley del Impuesto sobre la Renta es la afectación positiva en el haber patrimonial de los contribuyentes y que dicha modificación se verifica en el momento en que se determina el derecho a recibir una contraprestación aunque el ingreso no sea en efectivo.

2. Que el ingreso acumulable es aquél generado por el gobernado con motivo de sus actividades, es decir, el derecho de recibir una contraprestación. La contraprestación necesariamente requiere de un acto jurídico bilateral, pues se trata de la prestación que debe

[8] El pago de lo indebido es una especie del enriquecimiento ilegítimo. Los requisitos para que se configure un pago de lo indebido son: i) ausencia de adeudo (indebitum) y, ii) error en el pago. Las consecuencias jurídicas de este tipo de enriquecimiento ilegítimo son el derecho del que realizó el pago de recibir el monto pagado y la obligación de quien lo recibió e restituirlo (APÉNDICE DE ARTÍCULOS I; Artículo 1883 del Código Civil Federal).

una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibirla de otra.[9]

I.2. Descripción y análisis de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor en el ordenamiento jurídico mexicano el 1 de enero de 2002 y sustituyó a la que estuvo en vigor por más de veinte años, desde 1981. La contribución prevista por esta ley representa el ingreso ordinario de mayor importancia que recauda el Estado. Por virtud del Impuesto sobre la Renta todos los ingresos que obtengan las personas (físicas y morales y nacionales o extranjeras) son gravables y deben acumularse con el fin de determinar el monto del impuesto a enterar. Para realizar una descripción sistemática de la Ley me valdré del análisis de los elementos de las contribuciones estudiados por la doctrina: el objeto del impuesto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa establecida.[10]

El objeto de las contribuciones es la hipótesis normativa que actualiza el pago del tributo. El objeto del Impuesto sobre la Renta es la obtención de rentas de los contribuyentes. Las rentas gravables por la ley son los ingresos acumulables de los contribuyentes, definidos en los

---

[9]Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, consultado en línea en la página http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=contraprestación el 13 de julio de 2007.

[10] De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero*; pp. 374-377.

artículos 17 primer párrafo[11] y 167[12] de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en todo el cuerpo de la ley. La Ley del Impuesto sobre la Renta establece como sujetos pasivos, obligados a su pago a: i) los residentes en México, ii) los residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o morales, que tengan establecimiento permanente en el país y, iii) los extranjeros que tienen fuente de riqueza en México y que no tienen establecimiento permanente en el país, tal como lo establece su artículo 1.

La base gravable es el elemento económico que estará afecto a pago de la contribución de que se trate. En el caso del Impuesto sobre la Renta, la base son todos los ingresos de las personas, mismos que se denominan en la ley como resultado fiscal, que se obtiene de la siguiente forma:

Ingresos acumulables

- Deducciones autorizadas

Resultado

- PTU pagada

Utilidad o pérdida fiscal

- Pérdidas ejercicios anteriores

Resultado fiscal (base del Impuesto sobre la Renta)

Finalmente, la tasa del impuesto es la establecida por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el caso de las personas

[11] APÉNDICE DE ARTÍCULOS II; Artículo 17 Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
[12] APÉNDICE DE ARTÍCULOS III; Artículo 167 LISR.

morales (en la ley en vigor es de 28%) y, con base en la actividad de la persona física se aplica una tarifa variable.

La Ley del Impuesto sobre la Renta se integra por ocho títulos. El primero de ellos es de disposiciones generales cuya aplicación es obligatoria para las personas físicas y morales y es en este capítulo en donde se señalan los sujetos y el objeto de la Ley. El Título II hace referencia únicamente a las personas morales y establece el mecanismo para determinar la utilidad fiscal, la tasa aplicable, la fecha de pago, así como las deducciones autorizadas y los requisitos que deben contener éstas para efectos de ser considerados gastos estrictamente necesarios susceptibles de ser deducidos. El título II-A se refiere a las personas morales del régimen simplificado excepcional al régimen normal establecido por el primer título de la Ley. El Título III se enfoca a las personas morales no contribuyentes que se integra por los sujetos no obligados al pago del Impuesto sobre la Renta pero que tienen obligaciones fiscales especiales que cumplir.

El Título IV se refiere a las personas físicas que obtienen ingresos por sueldos, honorarios, arrendamiento, adquisición de bienes, enajenación de bienes, actividades empresariales, dividendos, intereses, premios u otros ingresos. El Título V contiene el tratamiento que reciben los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza en territorio nacional mexicano. Finalmente, el

título VI trata sobre los estímulos fiscales que se otorgan a los sujetos del Impuesto sobre la Renta.

I.2.a. Los sujetos del impuesto y la fuente de riqueza

Como se mencionó anteriormente los sujetos del Impuesto sobre la Renta se encuentran definidos en el artículo 1 de la ley[13]. De este artículo se desprende que son sujetos obligados al pago del Impuesto sobre la Renta:

i) Las personas físicas y morales residentes en México por todos los ingresos que obtengan con independencia de su nacionalidad y de la ubicación de la fuente de riqueza.

ii) Las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tienen en México un establecimiento permanente. Son gravables todos los ingresos atribuibles a ese establecimiento permanente independientemente del lugar donde se ubique la fuente de riqueza de dichos ingresos.

iii) Las personas físicas y morales que residan en el extranjero y que no tienen establecimiento permanente en México respecto de los ingresos cuya fuente de riqueza sea mexicana.

La ley vigente establece como elemento para considerar a una persona como sujeto obligado al pago del impuesto su residencia y no su nacionalidad. El concepto de residencia para efectos de esta ley se

[13] APÉNDICE ARTÍCULOS IV; Artículo 1 LISR.

encuentra regulado en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación[14].

I.2.b. El ingreso acumulable como objeto del impuesto

Como se mencionó en capítulos anteriores, el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la obtención de rentas a favor de los contribuyentes. Las rentas gravables por la ley son los ingresos acumulables de los residentes en México y los residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o morales, que tengan establecimiento permanente en el país o bien los que tengan fuente de riqueza en México. A pesar de que el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta son los ingresos acumulables, la legislación fiscal en su conjunto no contiene una definición del término ingreso. Debido a la indeterminación del concepto de ingreso en el ordenamiento jurídico es que resulta relevante estudiar dicho concepto con base en las interpretaciones doctrinarias realizadas.

Enrique Calvo Nicolau ha definido los ingresos acumulables como la totalidad de los ingresos que modifican el haber patrimonial del contribuyente[15]. De esta definición se desprende el concepto de haber patrimonial que ayuda a entender el concepto de ingreso acumulable objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

---

[14] APÉNDICE DE ARTÍCULOS V; Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación.
[15] Calvo Nicolau, Enrique; *Tratado del Impuesto sobre la Renta;* Editorial Themis; 1999; pp. 400- 412.

Para entender el concepto de haber patrimonial debe distinguirse entre éste y el concepto de patrimonio. El patrimonio puede definirse como “el atributo de las personas integrado por el conjunto de bienes y derechos que jurídicamente le pertenecen y por las obligaciones a su cargo”[16]. Por otra parte, el haber patrimonial se compone por “la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones”[17].

A partir de estas definiciones es posible concluir, en principio, que el objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la obtención de ingresos entendidos como la “manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición…”[18], es decir, el haber patrimonial de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior es así pues la Ley del Impuesto sobre la Renta tan sólo puede gravar los ingresos que en realidad posee el contribuyente, es decir la diferencia entre sus bienes y derechos menos sus obligaciones, mismos que reflejan su capacidad contributiva[19]. En la opinión de Calvo Nicolau

[16] Calvo Nicolau, Enrique; *Tratado del Impuesto sobre la Renta; p. 405.*
[17] Calvo Nicolau, Enrique; *Tratado del Impuesto sobre la Renta; p. 405.*
[18] De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero*; p. 385.
[19] La capacidad contributiva es la potencialidad real de una persona para contribuir al gasto público. La capacidad contributiva está vinculada con la proporcionalidad en materia tributaria que consiste en gravar al sujeto de acuerdo con su capacidad real para contribuir al gasto público, atendiendo a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución en la que se establece que son obligaciones de los mexicanos, entre otras, la de contribuir de manera proporcional al gasto público. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una serie de tesis denominadas “Derecho al Mínimo Vital”, en las que se señaló, qué elementos debe considerar el legislador para imponer gravámenes, sin dejar de observar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. El derecho al mínimo vital obliga al legislador a analizar si la persona que no dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir de manera digna, debe ser o no sujeta de ciertas cargas fiscales que le ocasionen una situación perjudicial (APÉNDICE DE TESIS IV; Tesis con Registro número 172546 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

debe considerarse como objeto del impuesto el haber patrimonial de las personas, mismo que se compone por la cantidad en que los bienes y derechos que exceden el monto de sus obligaciones.

Sin embargo, existen posturas distintas que explican al ingreso objeto del Impuesto sobre la Renta como la contraprestación que obtiene el causante de un tercero por virtud de la prestación a que se obliga[20]. Esta definición se basa en el término "contraprestación" del derecho civil entendida como la prestación recibida a cambio de alguna obligación de hacer o no hacer del contribuyente. De esta forma, se define al ingreso como "la contraprestación que obtiene el causante de un tercero por virtud de la prestación a que se obliga… Es ingreso la contraprestación que recibe el causante por la traslación de dominio de cosa cierta; es ingreso la contraprestación que se recibe en la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta; es ingreso, en fin, el pago o cumplimiento que, en su calidad de acreedor, obtiene el causante"[21].

De las definiciones anteriores es posible concluir lo siguiente:

1. El objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta es la obtención de la renta de los contribuyentes que se manifiesta con los ingresos acumulables, es decir, la obtención de la totalidad de los ingresos

---

XXV, mayo de 2007; página 792. APÉNDICE DE TESIS V; Tesis con Registro número 172545 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007; página 793.)

[20] Fernández y Cuevas, José Mauricio; *Impuesto sobre la Renta*; p. 59.

[21] Fernández y Cuevas, José Mauricio; *Impuesto sobre la Renta*; p. 59.

de los contribuyentes menos la cantidad de sus obligaciones (haber patrimonial).

2. Los ingresos acumulables, son la totalidad de las utilidades de una persona derivados de una contraprestación debida por la realización de alguna actividad.

A partir de estas conclusiones podemos observar que el objeto del impuesto lo componen la totalidad de los ingresos recibidos como contraprestación por el contribuyente menos las obligaciones a su cargo. Distinto del objeto es el resultado fiscal, mismo que refleja la base del Impuesto sobre la Renta y que será estudiado a continuación.

I.2.c. Base gravable

La base del impuesto la compone el resultado fiscal y no la suma de los ingresos anteriormente mencionados. De esta manera es que debemos concluir que la base gravable del Impuesto sobre la Renta tan solo debe considerar los ingresos recibidos por virtud de una contraprestación que realmente modifican su haber patrimonial.

II. Estímulos fiscales y subsidios

II.1. Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

Los estímulos fiscales son instrumentos con los que cuentan los gobiernos para dirigir a los distintos actores de la economía hacia aquellas áreas que desea impulsar o promover. Se traducen en un conjunto de recursos otorgados a través de Transferencias Vía Ingreso (recursos que el Gobierno Federal concede mediante devoluciones, acreditamientos o exención parcial o total de impuestos federales). Éstos son apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas a través de mecanismos como devolución de impuestos de importación a exportadores, franquicias, subsidios, disminución de tasas impositivas, exención parcial o total de impuestos determinados, aumento temporal de tasas de depreciación de activos, entre otros.[22]

Los estímulos fiscales son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley fiscal al sujeto pasivo (contribuyente) de un impuesto con el objetivo de obtener fines de carácter parafiscal.[23] De esta definición se pueden derivar las siguientes conclusiones:

i) El estímulo sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.

---

[22] Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública; *Glosario de Términos más usuales en la Administración Pública Federal*; México; 2001; p. 166.
[23] Instituto de Investigaciones Jurídicas; *Diccionario Jurídico Mexicano.*

ii) Para que el contribuyente pueda aplicarlo debe ubicarse en una situación especial, establecida en abstracto por la disposición legal, que al concretarse origina el derecho de acogerse al estímulo.

iii) La expresión carácter parafiscal se refiere a la necesidad de que al aplicar el estímulo se obtengan efectos que trasciendan de la esfera personal del contribuyente al ámbito social así como de buscar la justicia tributaria a través de una compensación que se hace a los contribuyentes para contrarrestar los efectos económicos negativos de la inflación.

iv) El estímulo fiscal es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario hace valer a su favor.

Los estímulos fiscales a los que haremos referencia son el Estímulo a la Investigación y el Desarrollo Tecnológico (concedido mediante la exención del pago del Impuesto Sobre la Renta), el subsidio de Fondos PyME y la condonación de créditos fiscales.

II.1.a. Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre estímulos fiscales

Con el fin de complementar el planteamiento del apartado anterior, acerca de la naturaleza de los estímulos fiscales, estudiaré a

continuación el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia con respecto a la diferencia entre éstos y los créditos fiscales y en los que explica que deben ser considerados únicamente como beneficios para los gobernados. La tesis cuyo rubro es: "*Crédito y estímulo fiscal. Diferencias*"[24] define a los estímulos fiscales como medios de los que se vale el Estado para fomentar la actividades económicas del país. La Suprema Corte de Justicia estableció como finalidad de dichos estímulos otorgar al particular un beneficio, pero no como una contraprestación debida por el Estado al contribuyente.

Finalmente, analizaré a continuación una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia sobre del tratamiento que debe darse a los estímulos fiscales, cuyo rubro establece: "*Crédito al salario. Tiene la naturaleza de un estímulo fiscal y, por ello, no resultan aplicables las garantías de proporcionalidad y equidad previstas en el artículo 31, fracción IV, de la constitución, ni se transgrede el principio de destino al gasto público*".[25] Esta jurisprudencia estableció el criterio de que los estímulos fiscales, al correr por cuenta del Estado, no deben ser considerados como cargas para los contribuyentes, sino para el fisco federal en aras de mejorar el interés social con base en el Plan de Desarrollo y con apego al Presupuesto de Egresos de la Federación vigente en cada ejercicio. Por esta razón es que no se debe considerar a

[24] APÉNDICE TESIS VI; Tesis con Registro número 199036 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, abril de 1997; página 228.
[25] APÉNDICE TESIS VII; Tesis con Registro número 173063 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, marzo de 2007; página 275.

ningún estímulo fiscal, aunque modifique positivamente el haber patrimonial del contribuyente, como una carga tributaria, y menos aún si ésta no se encuentra debidamente determinada y genera incertidumbre jurídica para los posibles beneficiarios.

Como podemos observar, el Estado prevé en el Presupuesto de Egresos de cada ejercicio el monto que representa el otorgamiento de estímulos fiscales a los contribuyentes. Dicho monto se programa como un gasto que realizará el gobierno con la expectativa de llevar a cabo un fin parafiscal. En los casos que estudiaré a continuación este fin es impulsar la inversión en la actividad empresarial y en la innovación científica y tecnológica en el país. El estímulo otorgado no obliga a su restitución ni representa un ingreso futuro para la Hacienda Pública pues no se encuentra previsto que le sea restituido y que pueda incluirse en el Presupuesto de Ingresos, ni deriva de alguna de las actividades que puede realizar el Estado como particular (puede contratar con los particulares enajenaciones, arrendamientos, la prestación de servicios, entre otros) por las cuales pueda recibir una contraprestación. Derivado de lo anterior, es posible concluir que el Estado renuncia a gravar el monto concedido mediante los estímulos fiscales, tanto por el hecho de que el estímulo fiscal no es recibido por el contribuyente como contraprestación que deba ser gravada, como por el hecho de que el Estado desvincula el monto otorgado como estímulo del Presupuesto de Ingresos, pues no recibirá nada a cambio

de la realización de alguna de las actividades que lleva a cabo en su carácter de particular.

II.2. Naturaleza jurídica de los subsidios

Los subsidios son asignaciones que el Gobierno Federal otorga para el desarrollo de actividades prioritarias de interés general, a través de las dependencias y entidades a los diferentes sectores de la sociedad, con el propósito de apoyar sus operaciones, mantener sus niveles en los precios, apoyar el consumo, la distribución y comercialización de los bienes y motivar la inversión. Los subsidios se otorgan mediante la asignación directa de recursos o a través de estímulos fiscales (para efectos de éste análisis sólo se tomará en cuenta los subsidios por asignación directa).[26] Para que exista un subsidio (subvención), de acuerdo a los criterios de la Organización Mundial de Comercio, deben reunirse tres elementos básicos: i) que se trate de una contribución financiera (ya sea como asignación de fondos, como condonación o no recaudación de contribuciones o proporcionar bienes que no sean de infraestructura general), ii) que sea otorgado por el gobierno o por cualquier organismo público en el territorio de un Estado miembro y, iii) que represente un beneficio; además, destaca la necesidad de que se conceda específicamente a una empresa o rama de producción. [27]

---

[26]Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Glosario de Términos más usuales en la Administración Pública Federal*; México, 2001; pp. 319 y 320.

[27] APÉNDICE ARTÍCULOS VI; Organización Mundial de Comercio, Parte 1: Provisiones Generales, artículo 1 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*; 1994.

El *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias* no establece que el Estado adquiera el derecho de recibir algo a cambio del otorgamiento de un subsidio, es decir, no prevé la posibilidad del gobierno de imponer alguna carga para el gobernado. El Acuerdo solamente hace énfasis en el hecho de que el subsidio debe representar un beneficio para quien lo obtiene, sin que tenga que enterar a cambio, en perjuicio de su patrimonio, algún tributo sobre el monto recibido. Una interpretación contraria por parte de un Estado, en el que se impusiera una carga tributaria sobre los subsidios, es contradictoria con el espíritu del Acuerdo referido.

En México, la posibilidad de asignar recursos federales por medio de subsidios a los particulares se encuentra fundamentado en el artículo 28, último párrafo, constitucional[28]. De acuerdo a dicho precepto los subsidios se otorgan en aras de promover el desarrollo de áreas prioritarias y su concesión debe ser general, temporal y no afectar las Finanzas Públicas.

II.2.a. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre subsidios

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido el concepto de subsidio como una atribución constitucional de carácter legislativa, y excepcionalmente ejecutiva, de carácter predominantemente económico, con el propósito de apoyar actividades de orden prioritario

[28] APÉNDICE ARTÍCULOS VI; Artículo 28 Constitucional.

(por ejemplo, la creación de industrias de utilidad nacional), decretados unilateralmente, que generan para la autoridad obligaciones y derechos para los contribuyentes y cuya finalidad debe ser beneficiar al gobernado sin ocasionarle perjuicio alguno, como se observa en la tesis cuyo rubro es: "*Subsidios. Naturaleza jurídica*".[29]

De la tesis anteriormente mencionada se puede concluir que la naturaleza misma del subsidio es otorgar derechos a los gobernados, por lo que representa sólo la adquisición de beneficios y no debe ser utilizado para generar perjuicios o cargas. La asignación de subsidios no implica contraprestación alguna para del beneficiario pues se trata de un gasto programado por el gobierno federal, con cargo a la Hacienda Pública y ejercido por medio del Presupuesto de Egresos de la Federación, cuya determinación se basa en la necesidad del Estado de fomentar el desarrollo económico del país, por lo que la carga patrimonial de su asignación corre exclusivamente a cargo del Estado. El subsidio es, por tanto, un estímulo económico destinado al desarrollo de alguna actividad de interés público, por medio del otorgamiento de un beneficio económico a los gobernados que de ninguna manera debe provocar perjuicio alguno en su contra.

Aunado al hecho de que la naturaleza del subsidio es la asignación de beneficios y no de cargas para los gobernados

---

[29] APÉNDICE TESIS VIII; Tesis con Registro número 193244; visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X; octubre de 1999; página 591. Se ha resuelto en la contradicción de tesis con Registro No. 5911 la existencia de la tesis número 134/98, en contra de la tesis citada, pero únicamente en cuanto al interés jurídico de la quejosa en el juicio de amparo.

beneficiarios, la Suprema Corte se ha pronunciado con respecto a la imposibilidad de considerar dicho estímulo económico como ingreso acumulable y, por tanto, representar un perjuicio fiscal para el contribuyente en la siguiente tesis: "*Renta, Impuesto sobre la. Subsidio que el gobierno federal otorga por conducto de CONASUPO a los industriales molineros de trigo no constituye un ingreso acumulable*"[30].

En dicha sentencia, la Suprema Corte de Justicia resolvió si el subsidio de CONASUPO otorgado a los productores de harina debía ser acumulado. Este subsidio se otorgaba a los productores de harina con el fin de que pudieran adquirir los insumos necesarios para la realización de su actividad, en este caso, la transformación de la materia prima. Mediante la asignación de estos recursos el Estado buscaba el impulso de la producción de harina en el país. El subsidio no podía considerarse como parte de la utilidad de los beneficiarios pues ni si quiera habían llevado a cabo ninguna actividad por la que pudieran recibir algún ingreso que modificara su haber patrimonial. La Suprema Corte de Justicia concluyó que el subsidio no podía considerarse como ingreso acumulable, pues había sido otorgado con anterioridad a la realización de la actividad económica del beneficiario. Por esta razón la Suprema Corte de Justicia concluyó que no debe considerarse a los subsidios como ingresos acumulables para el entero del Impuesto Sobre la Renta.

---

[30] APÉNDICE TESIS IX; Tesis con Registro número 230472; visible en el Semanario Judicial de la Federación II Segunda Parte; diciembre de 1988, página 475.

Por otro lado, esta tesis establece que parte de la naturaleza del subsidio es apoyar al gobernado en su desarrollo económico, al otorgarle un monto que le permita cubrir los gastos en los que debe incurrir al invertir con el fin de llevar a cabo su actividad. En consecuencia, el subsidio se otorga para ayudar al particular antes de la realización de su actividad, por lo no debe considerársele como ingreso susceptible de ser gravado. Como se puede observar, el subsidio no deriva de una relación bilateral entre el Estado y el contribuyente pues se otorga con el fin de apoyar con el pago de los un gastos. Este apoyo le permitirá al gobernado realizar alguna actividad económica que representará en el futuro un ingreso que modifique positivamente su haber patrimonial y será hasta entonces que el Estado tenga el derecho de exigir el pago de un tributo, pero nunca antes de la realización de dicha actividad.

De lo anterior podemos concluir que los subsidios se traducen en asignaciones económicas que representan beneficios para el contribuyente, que se otorgan para impulsar alguna actividad económica de carácter prioritario y que representan los gastos en los que incurre el gobernado para llevar a cabo dicha actividad. Por lo anterior es que los subsidios no deben provocar perjuicios, ni fiscales ni de alguna otra naturaleza, a cargo de los beneficiarios. Por lo tanto, no son susceptibles de acumularse para el pago del Impuesto Sobre la Renta porque son otorgados anteriormente a la generación de

utilidades gravables y porque de ninguna forma deben ser considerados como utilidades, sino como gastos de los contribuyentes, financiados por el Estado con el fin de lograr el crecimiento económico del país.

II.3. Fines extraficales

Las contribuciones son un instrumento con el que cuenta el Estado para regular diversos aspectos económicos o sociales a efecto de lograr el bien común de los gobernados como consecuencia de que los recursos económicos son limitados e insuficientes para cumplir con dichos fines. Por esta razón es que los legisladores y la Suprema Corte de Justicia utilizan el concepto de extrafiscalidad para justificar los tributos en el orden jurídico mexicano. Sin embargo, no existe un precepto constitucional que prevea la existencia de los fines extrafiscales de las contribuciones, salvo en materia de comercio exterior (artículo 131 Constitucional[31]).

La Corte ha justificado la existencia de los fines extrafiscales en disposiciones constitucionales que contienen garantías sociales, las cuales proveen de un contenido amplio para su interpretación. De esta forma los impuestos han transformado su finalidad tradicional de financiar los gastos públicos a la función de carácter extrafiscal. El fin de los impuestos ya no es meramente la obtención de recursos para el financiamiento del Estado, sino producir un efecto en la actividad de los particulares en el ámbito económico o social.

[31] APÉNDICE ARTÍCULOS VIII; artículo 131 Constitucional.

De esta forma, los impuestos con fines extrafiscales se pueden definir como aquéllos que se establecen sin ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de Egresos, es decir, que sirven como instrumento de la política económica y social que el Estado tenga interés de impulsar o desalentar para lograr el desarrollo del país. Al respecto, Ernesto Flores Zavala señala que, no obstante que los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, en realidad no puede negarse que constituyen una fuerza económica que puede ser utilizada ya sea para impedir actividades nocivas o bien para favorecer aquéllas que se consideren benéficas[32].

[32] Flores Zavala; Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas;* p. 272.

III. Casos prácticos

III.1. Estímulo a la Investigación y Desarrollo Tecnológico

La Ley del Impuesto Sobre la Renta prevé un estímulo fiscal, consistente en aplicar un crédito fiscal derivado de los gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología contra el Impuesto Sobre la Renta que tenga a su cargo el contribuyente en la declaración anual del ejercicio en el que se determina dicho crédito y para los ejercicios siguientes hasta agotarlo. Para la aplicación del estímulo (por el cual hay que concursar) se creó un comité interinstitucional integrado por representantes del Conacyt, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Secretaría de Economía. Esta disposición ha sido modificada y reconocida en el artículo 219 de la LISR de la siguiente manera:

Artículo 219: 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 equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el Impuesto Sobre la Renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito. Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los

contribuyentes podrán aplicar la diferencia que resulte contra el impuesto causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Este estímulo es concedido a los contribuyentes en forma de exención fiscal hasta por el 30% de la inversión y gastos realizados en investigación y desarrollo de tecnologías. Exención es la figura tributaria en virtud de la cual el gobierno deja de cobrar al causante el importe del impuesto. Como se puede observar la exención de un impuesto tiene como fin eliminar el pago de la carga fiscal y por lo tanto, promover el desarrollo de una actividad que se considera necesaria y beneficiosa para el país, como el de las actividades de desarrollo de tecnología.

III.2. Condonación de créditos fiscales

El artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2007 prevé la posibilidad de condonar a los contribuyentes de algún impuesto el pago de dicho tributo así como sus accesorios y multas:

Artículo Séptimo Transitorio: El Servicio de Administración de Administración Tributaria, a través de las Administraciones Locales de Recaudación, podrá condonar total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda a dicho órgano desconcentrado, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por

incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, que a continuación se indican, conforme a lo siguiente (…) [Contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas formales causadas antes de 2003, 80 por ciento, y el 100 por ciento de recargos, multas y gastos de ejecución que deriven de ellos].

La condonación de créditos fiscales genera cuestiones relevantes respecto de la posibilidad de considerar como ingreso acumulable, para efectos del entero del Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo:

i. Condonación de Impuestos Directos: dado que los impuestos directos y sus accesorios inciden en forma negativa en el patrimonio del contribuyente, su condonación no provoca finalmente un incremento patrimonial en términos contables o económicos, por lo que su condonación no debería considerarse como un ingreso acumulable.

ii. Condonación de Impuestos Indirectos: en el caso de impuestos indirectos como Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la condonación sí implica un incremento patrimonial, por lo que podría considerarse ingreso para efectos de Impuesto Sobre la Renta.

iii. Condonación de Impuestos Retenidos: si un contribuyente retiene de los pagos que debe hacer a un tercero una cantidad por concepto de contribuciones y no la entera al Fisco Federal

y finalmente este último le condona el adeudo, es evidente que el sujeto retenedor tiene un incremento en su patrimonio.

iv. Condonación de Accesorios: la actualización y las sanciones no constituyen partidas deducibles y si implican un decremento en el patrimonio del contribuyente por lo que no deberían ser considerados como ingresos acumulables.

En conclusión, tan sólo sería posible considerar como ingresos acumulables créditos fiscales condonados en caso de que el tributo que les dio origen afecte positivamente el haber patrimonial del contribuyente. Sin embargo, esta consideración no resulta coherente con la naturaleza del estímulo fiscal pues el Estado condona los créditos fiscales con el fin de otorgar un beneficio al contribuyente, por lo que no resulta razonable que al mismo tiempo le genere una carga fiscal.

Con el fin de otorgar certidumbre a los contribuyentes que recibieron una resolución favorable a su solicitud de condonación, el 2 de julio de 2007, el Servicio de Administración Tributaria publicó en la Primera Modificación a la Resolución Miscelánea para 2007, la regla 11.13[33] que permite a los beneficiarios no considerar como ingreso acumulable el monto condonado. Esta regla es un indicio de que criterio de la autoridad recaudadora con relación a la acumulación de los beneficios otorgados por el Estado es que dichos beneficios no deben gravarse.

[33] APÉNDICE ARTÍCULOS IX; Regla 11.13 de la Primera Modificación a la Resolución Miscelánea para 2007, publicada el 2 de julio de 2007 en el Diario Oficial de la Federación.

III.3. Subsidio de Fondo PyME

El Fondo PyME tiene como objetivo general promover el desarrollo económico nacional, a través del otorgamiento de apoyos de carácter temporal (subsidios por asignación directa) a proyectos que fomenten la creación, desarrollo, consolidación, viabilidad, productividad, competitividad y sustentabilidad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Los apoyos del Fondo PYME están integrados por subsidios previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación y son otorgados a los beneficiarios en forma directa o a través de Organismos Intermedios, con apego a las disposiciones de las Reglas de Operación, el Manual de Operación y demás disposiciones legales aplicables.

Las grandes empresas pueden ser parte de la población objetivo del Fondo PyME siempre y cuando contribuyan de manera directa o indirecta a la creación, desarrollo o consolidación de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Los subsidios se otorgan a la población objetivo a través de Organismos Intermedios, que son los encargados de canalizar los apoyos a la misma.[34] Los organismos intermedios pueden ser, entre otros, personas morales sin fines de lucro (fideicomisos de carácter privado o mixto, confederaciones y cámaras, organismos y asociaciones empresariales, instituciones académicas,

[34] Secretaría de Economía, Subsecretaría para la Pequeña y Mediana Empresa; *Libro Blanco Fondo de Apoyo Para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (FONDO PyME)*; México; 2006; pp. 12 a 14.

tecnológicas y de investigación y centros de investigación, asociaciones de intermediarios financieros no bancarios, laboratorios, fondos de financiamiento y entidades de fomento, entre otros), cuyos fines u objeto sean compatibles con al menos uno de los objetivos del Fondo PyME, que sean aprobados por el Consejo Directivo y que contribuyan de manera directa o indirecta a la creación, desarrollo o consolidación de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas. Para su operación fueron creadas las Reglas de Operación para el otorgamiento de apoyos del Fondo de apoyo para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (Fondo PyME). Los apoyos del Fondo PyME son otorgados a quien lo solicita por medio de un subsidio de acuerdo a las Reglas de Operación antes citadas:

Artículo 3. Para efectos del presente Acuerdo, se entenderá por:

I. Apoyos: los recursos económicos, vía subsidios, que el Gobierno Federal otorgará por conducto de la Secretaría de Economía, en los términos del Presupuesto de Egresos de la Federación vigente, a quienes resulten beneficiarios.

Los subsidios otorgados por medio del Fondo PyME no se encuentran regulados como ingreso acumulable para efectos del pago del Impuesto sobre la Renta, por lo que los contribuyentes que lo reciben carecen de certidumbre jurídica en materia fiscal. Esta situación puede llevar a desincentivar la inversión de las PyMEs pues los beneficiarios no saben si recibir este subsidio puede representar

una carga tributaria adicional. Sin embargo, como se concluyó anteriormente, el monto recibido por el Apoyo de Fondo PyME, en forma de subsidio, no deberá acumularse, pues hacerlo es contrario a la naturaleza de cualquier subsidio otorgado por el Estado, ya que no debería representar perjuicio alguno para el beneficiario. Adicionalmente, al igual que el subsidio de CONASUPO otorgado a los productores de harina referido anteriormente, el Fondo PyME es otorgado con anterioridad a la realización de la actividad económica del gobernado, es decir, antes de que reciba alguna contraprestación que modifique positivamente su haber patrimonial, por lo que resultaría imposible gravar la obtención de dicho beneficio.

IV. Conclusiones

A lo largo de este trabajo desarrollé los siguientes argumentos:

1. Los ingresos acumulables son aquéllos que son recibidos como contraprestación por el contribuyente menos las obligaciones a su cargo, es decir, el ingreso recibido como contraprestación que modifica positivamente el haber patrimonial de una persona.
2. Los estímulos fiscales y los subsidios son otorgados por el Estado de manera unilateral con fines de carácter parafiscal y no como contraprestación por alguna actividad realizada por el contribuyente.
3. Los subsidios son otorgados por el Estado con el fin de cubrir los gastos en que incurre el gobernado para la realización de sus actividades económicas y así incentivar una rama de la economía, por esta razón es que su otorgamiento es anterior a la obtención de alguna contraprestación que modifique su haber patrimonial y que pueda ser gravada por el Impuesto sobre la Renta.

   Derivado de lo anterior es que los estímulos fiscales y los subsidios no deben ser considerados como parte de la base gravable del Impuesto sobre la Renta.

En el primer capítulo analicé el concepto de ingreso acumulable lo que me permitió formular su definición como el conjunto de los ingresos del contribuyente que derivan de las contraprestaciones que

tiene derecho de recibir menos las obligaciones a su cargo. En el segundo capítulo realicé un análisis sobre la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y de los subsidios. En éste, concluí que los estímulos fiscales y los subsidios no deben ser considerados como ingresos acumulables para efecto del pago del Impuesto sobre la Renta. Esta conclusión resultó de la definición propuesta de ingresos acumulables como los ingresos recibidos como contraprestación que modifican positivamente el haber patrimonial de una persona.

Los estímulos fiscales y los subsidios no son parte de las utilidades de los gobernados beneficiarios, en primer lugar porque son otorgados unilateralmente por el Estado para la consecución de un fin extrafiscal en beneficio de la sociedad. Además, son recibidos con anterioridad a la generación de alguna utilidad. Por otra parte, el fin parafiscal de los estímulos y subsidios es otorgar beneficios económicos a los gobernados para incentivar el desarrollo de un área prioritaria para el país sin que ellos deban generar perjuicios a los gobernados, tal como los es la necesidad de acumularlos para incrementar la base del Impuesto sobre la Renta.

Con base en la determinación de la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y los subsidios, en el tercer capítulo realicé el análisis de tres casos que se encuentran vigentes en el ordenamiento jurídico mexicano: el estímulo a la Investigación y Desarrollo Tecnológico, la condonación de créditos fiscales y el subsidio de Fondo PyME. La

conclusión a la que llegué a lo largo de este trabajo es que los ingresos acumulables son los recibidos como contraprestación por el contribuyente menos las obligaciones a su cargo, que los estímulos fiscales y los subsidios son otorgados por el Estado de manera unilateral con fines de carácter parafiscal y no como contraprestación por alguna actividad realizada por el contribuyente y que los subsidios son otorgados para que se puedan llevar a cabo los gastos para la realización de sus actividades económicas antes de la obtención de alguna contraprestación que modifique su haber patrimonial. Por estas razones es que me parece que en ninguno de estos tres supuestos estudiados el contribuyente deberá acumular algún ingreso.

V. Apéndices

APÉNDICE DE TESIS DE LA SUPEMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

APÉNDICE I.

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 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[35]

APÉNDICE II.

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

[35]Tesis con Registro número 173470 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, enero de 2007; página 483.

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.[36]

[36] Tesis con Registro número 175793 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, febrero de 2006; página 645.

APÉNDICE III.

RENTA. PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE ESTE IMPUESTO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE LA DEVOLUCIÓN DEL DIVERSO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS RESPECTO DEL PAGO INDEBIDO CON SU ACTUALIZACIÓN E INTERESES.

Del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que el objeto de dicha contribución, tratándose de personas morales causantes de ese tributo, está constituido por la totalidad de ingresos que en el ejercicio fiscal en cuestión obtengan en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo, y que pueden ser originados por diversas causas, verbigracia, la utilidad por la enajenación de bienes, la celebración de actos o el acaecimiento de hechos jurídicos, la ganancia derivada de inversión de capital, actividades empresariales, etcétera, los cuales produzcan el incremento del patrimonio de esas personas morales residentes en el país, incluyendo aquellos provenientes de establecimientos que tengan en el extranjero. Por ende, si al ente moral contribuyente, durante el ejercicio fiscal de dos mil dos se le entregó por el fisco federal una determinada cantidad en concepto de devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, la cual le fue devuelta junto con sus respectivos actualización e intereses, por haberla pagado indebidamente, es indudable que dicha

devolución constituye un ingreso extraordinario en efectivo que incrementó el haber de la causante, produciéndose así un aumento en su patrimonio desde el momento en que la autoridad fiscal realizó la devolución, por lo cual, la situación fáctica del ingreso extraordinario de mérito, percibido por la contribuyente actora, se ubica en la hipótesis legal de los ingresos acumulables para los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta.[37]

APÉNDICE IV.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para

[37] Tesis con Registro número 181282 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX, junio de 2004; página 1467.

subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo

que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.[38]

APÉNDICE V.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO.

El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o., 3o., 4o., 6o., 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los

[38] Tesis con Registro número 172546 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007; página 792.

gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona -centro del ordenamiento jurídico- no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.[39]

APÉNDICE VI.

CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS.

[39] Tesis con Registro número 172545 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, mayo de 2007; página 793.

Los créditos fiscales son materia distinta a los estímulos fiscales, toda vez que los primeros están previstos en el Código Fiscal de la Federación y son una obligación que las autoridades imponen al particular por alguna contribución, con sus correspondientes recargos y actualizaciones, en caso de incumplimiento; en cambio, los segundos son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, y tienen como finalidad dar al particular un beneficio o premio para que los pueda aplicar contra impuestos federales y, dado el caso, si se dan fuera del término que se había establecido, la autoridad no tiene la obligación de pagar algún interés o actualización por no haberse ejercido tal derecho; por tanto, no puede equipararse un crédito a un estímulo fiscal porque aun cuando al final se encaminen a cubrir una contribución, su naturaleza es distinta.[40]

APÉNDICE VII.

CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

[40] Tesis con Registro número 199036 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, abril de 1997; página 228.

El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, la pretensión de que se violentan las garantías de equidad y

proporcionalidad previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es inadmisible.[41]

APÉNDICE VIII.

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,

[41] Tesis con Registro número 173063 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, marzo de 2007; página 275.

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.[42]

APÉNDICE IX.

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. SUBSIDIO QUE EL GOBIERNO FEDERAL OTORGA POR CONDUCTO DE CONASUPO A LOS INDUSTRIALES MOLINEROS DE TRIGO NO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE.

El examen de los artículos 1o., fracción I, 3o., fracción I, 16, fracción II y 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1980, y del Instructivo para la Presentación, Recepción, Determinación, Verificación y Liquidación del Subsidio a la Producción Mensual de Harina de Trigo, conduce a establecer que el subsidio que el Gobierno Federal otorga a los productores molineros de trigo no constituye propiamente un ingreso por la transformación de la materia prima, porque su origen es anterior a la producción de harina y la consumición de ésta solamente determina el monto del subsidio, en tanto que los ingresos derivados de dicha producción necesariamente se generan

[42] Tesis con Registro número 193244; visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X; octubre de 1999; página 591. Se ha resuelto en la contradicción de tesis con Registro No. 5911 la existencia de la tesis número 134/98, en contra de la tesis citada, pero únicamente en cuanto al interés jurídico de la quejosa en el juicio de amparo.

después de realizada la actividad industrial; se trata, en realidad, de un reembolso de gastos por el costo de los granos de trigo y, por ende, no es ingreso acumulable en los términos del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.[43]

[43] APÉNDICE TESIS IX; Tesis con Registro número 230472; visible en el Semanario Judicial de la Federación II Segunda Parte; diciembre de 1988, página 475.

APÉNDICE DE ARTÍCULOS

APÉNDICE I.

Artículo 1883 del Código Civil Federal:

Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.

Si lo indebido consiste en una prestación cumplida, cuando el que la recibe procede de mala fe, debe pagar el precio corriente de esa prestación; si procede de buena fe, sólo debe pagar lo equivalente al enriquecimiento recibido.

APÉNDICE II.

Artículo 17 Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR):

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.

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.

APÉNDICE III.

Artículo 167 LISR:

Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo los siguientes:

I. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.

II. La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI del Título IV de esta Ley.

III. Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

IV. Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando no se trate de los dividendos o utilidades a que se refiere la fracción V de este artículo.

V. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero. En el caso de reducción de capital o de liquidación de sociedades residentes en el extranjero, el ingreso se determinará restando al monto del reembolso por acción, el costo comprobado de adquisición de la acción actualizado por el periodo comprendido desde el mes de la adquisición y hasta aquél en el que se pague el reembolso. En estos casos será aplicable en lo conducente el artículo 6o. de esta Ley.

VI. Los derivados de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

VII. Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

VIII. Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

IX. Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.

X. La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 95 de la misma Ley.

XI. Los que perciban por derechos de autor, personas distintas a éste.

XII. Las cantidades acumulables en los términos de la fracción II del artículo 218 de esta Ley.

XIII. Las cantidades que correspondan al contribuyente en su carácter de condómino o fideicomisario de un bien inmueble destinado a hospedaje, otorgado en administración a un tercero a fin de que lo utilice para hospedar a personas distintas del contribuyente.

XIV. Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras a que se refieren los artículos 16-A del Código Fiscal de la Federación y 23 de esta Ley. Para estos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 171 de esta Ley.

XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 107 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

XVI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracción XVII del artículo 109 y el artículo 158 de esta Ley, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracción XVII del artículo 109 de esta Ley. En este caso las instituciones de seguros deberán efectuar una retención aplicando la tasa del 20% sobre el monto de las cantidades pagadas, sin deducción alguna.

Cuando las personas no estén obligadas a presentar declaración anual, la retención efectuada se considerará como pago definitivo. Cuando dichas personas opten por presentar declaración del ejercicio, acumularán las cantidades a que se refiere el párrafo anterior a sus demás ingresos, en cuyo caso podrán acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, el monto de la retención efectuada en los términos del párrafo anterior.

XVII. Los provenientes de las regalías a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

XVIII. Los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracción V del artículo 176 de esta Ley, cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las Leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años, para estos efectos se considerará como ingreso el monto total de las aportaciones que hubiese realizado a dicho plan personal de retiro o a la subcuenta de aportaciones voluntarias que hubiere deducido conforme al artículo 176, fracción V de esta Ley, actualizadas, así como los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión, actualizados. Para determinar el impuesto por estos ingresos se estará a lo siguiente:

a) El ingreso se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de apertura del plan personal de retiro y la fecha en que se obtenga el ingreso, sin que en ningún caso exceda de cinco años.

b) El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte del ingreso que se sumará a los demás ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto que corresponda a los ingresos acumulables.

c) Por la parte del ingreso que no se acumule conforme a la fracción anterior, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda en el ejercicio de que se trate a la totalidad de los ingresos acumulables del contribuyente y el impuesto que así resulte se adicionará al del citado ejercicio.

Cuando hubiesen transcurrido más de cinco ejercicios desde la fecha de apertura del plan personal de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias y la fecha en que se obtenga el ingreso, el contribuyente deberá pagar el impuesto sobre el ingreso aplicando la tasa de impuesto promedio que le correspondió al mismo en los cinco ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que se efectúe el cálculo. Para determinar la tasa de impuesto promedio a que se refiere este párrafo, se sumarán los resultados expresados en por ciento que se obtengan de dividir el impuesto determinado en cada ejercicio en que se haya pagado este impuesto entre el ingreso gravable del mismo ejercicio, de los cinco ejercicios anteriores y el resultado se dividirá entre cinco. El impuesto que resulte conforme a este párrafo se sumará al impuesto que corresponda al ejercicio que se trate y se pagará conjuntamente con este último.

APÉNDICE IV

Artículo 1 LISR:

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.

APÉNDICE V.

Artículo 9 Código Fiscal de la Federación:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales

está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección

efectiva. Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional. Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

APÉNDICE VI.

Artículo 1 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias:

Definición de subvención

1. A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe 1 subvención:
   a) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:
      i. cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos);
      ii. cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);

iii. cuando un gobierno proporcione bienes o servicios -que no sean de infraestructura general- o compre bienes;

iv. cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) supra que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos; o

b) cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994; y

c) con ello se otorgue un beneficio.

1. Una subvención, tal como se define en el párrafo 1, sólo estará
2 sujeta a las disposiciones de la Parte II o a las disposiciones de las Partes III o V cuando sea específica con arreglo a las disposiciones del artículo 2.

APÉNDICE VII

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

En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tengan por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, para evitar la libre concurrencia o la competencia entre sí y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social.

Las leyes fijarán bases para que se señalen precios máximos a los artículos, materias o productos que se consideren necesarios para la economía nacional o el consumo popular, así como para imponer modalidades a la organización de la distribución de esos artículos, materias o productos, a fin de evitar que intermediaciones innecesarias o excesivas provoquen insuficiencia en el abasto, así como el alza de precios. La ley protegerá a los consumidores y propiciará su organización para el mejor cuidado de sus intereses.

No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas: correos, telégrafos y radiotelegrafía; petróleo y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radiactivos y generación de energía

nuclear; electricidad y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. La comunicación vía satélite y los ferrocarriles son áreas prioritarias para el desarrollo nacional en los términos del artículo 25 de esta Constitución; el Estado al ejercer en ellas su rectoría, protegerá la seguridad y la soberanía de la Nación, y al otorgar concesiones o permisos mantendrá o establecerá el dominio de las respectivas vías de comunicación de acuerdo con las leyes de la materia.

El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado.

El Estado tendrá un banco central que será autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración. Su objetivo prioritario será procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional, fortaleciendo con ello la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado. Ninguna autoridad podrá ordenar al Banco conceder financiamiento.

No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes. El banco central, en los términos que establezcan las leyes y con la intervención que corresponda a las autoridades competentes, regulará los cambios, así

como la intermediación y los servicios financieros, contando con las atribuciones de autoridad necesarias para llevar a cabo dicha regulación y proveer a su observancia. La conducción del banco estará a cargo de personas cuya designación será hecha por el Presidente de la República con la aprobación de la Cámara de Senadores o de la Comisión Permanente, en su caso; desempeñarán su encargo por periodos cuya duración y escalonamiento provean al ejercicio autónomo de sus funciones; sólo podrán ser removidas por causa grave y no podrán tener ningún otro empleo, cargo o comisión, con excepción de aquéllos en que actúen en representación del banco y de los no remunerados en asociaciones docentes, científicas, culturales o de beneficencia. Las personas encargadas de la conducción del banco central, podrán ser sujetos de juicio político conforme a lo dispuesto por el artículo 110 de esta Constitución.

No constituyen monopolios las asociaciones de trabajadores formadas para proteger sus propios intereses y las asociaciones o sociedades cooperativas de productores para que, en defensa de sus intereses o del interés general, vendan directamente en los mercados extranjeros los productos nacionales o industriales que sean la principal fuente de riqueza de la región en que se produzcan o que no sean artículos de primera necesidad, siempre que dichas asociaciones estén bajo vigilancia o amparo del Gobierno Federal o de los Estados, y previa autorización que al efecto se obtenga de las legislaturas respectivas en

cada caso. Las mismas Legislaturas, por sí o a propuesta del Ejecutivo podrán derogar, cuando así lo exijan las necesidades públicas, las autorizaciones concedidas para la formación de las asociaciones de que se trata.

Tampoco constituyen monopolios los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la producción de sus obras y los que para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora.

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público.

La sujeción a regímenes de servicio público se apegará a lo dispuesto por la Constitución y sólo podrá llevarse a cabo mediante ley.

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.

APÉNDICE VIII

Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;

III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

APÉNDICE IX

Regla 11.13 de la Primar Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 y sus anexos 7 y 11:

Para los efectos del Artículo Séptimo Transitorio de la LIF y del Acuerdo JG-SAT-IE-3-2007 por el que se emiten las Reglas para la

condonación total o parcial de los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda al Servicio de Administración Tributaria, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, a que se refiere el artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, publicado en el DOF el 3 de abril de 2007, los contribuyentes que obtengan una resolución favorable de condonación, podrán dejar de considerar como ingreso acumulable el monto condonado del ISR e IMPAC a cargo del contribuyente, cuotas compensatorias, recargos, multas y gastos de ejecución.

Bibliografía

- Athabe, M.; *El impuestos [sic.] sobre los ingresos brutos.* Buenos Aires; Editorial La ley; 2003.
- Capistrán C.; *Elasticidad ingreso del ISR: una aplicación de la metodología general a particular en econometría;* México; Tesis ITAM; 1999.
- Clements, B.; *Government subsidies: concepts, international trends, and reform options.* Washington; International Monetary Fund; 1995.
- *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, consultado en línea en la página http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=contraprestación el 13 de julio de 2007.
- Feldstein, M.; *The effect of marginal tax rates on taxable income: a panel study of the 1986 tax reform act;* Cambridge; National Bureau of Economic Research; 1993.
- Fernández, L.; "Estructura y efectos económicos en especial" en Díaz, V. (director); *Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria,* tomo II; Buenos Aires; Editorial Astrea; 2004.
- Gordon, R.; *Taxation of interest income.* Cambridge; National Bureau of Economic Research; 2003.

- Huerta, A.; *El impacto del impuesto sobre la renta en la composición de la remuneración al trabajo: salarios versus prestaciones.* México; Tesis ITA; 2004.
- Kaplow, L.; *The efficiency of the legal system versus the income tax in redistributing income.* Cambridge; National Bureau of Economic Research; 1993.
- León de la Cruz, L. y Miranda, M.; *Análisis Macroeconómico para la empresa;* Lima; Universidad Católica Santo Toribio de Morovejo; 2003.
- Organización Mundial de Comercio, Parte 1: Provisiones Generales, artículo 1 del *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*; México; 1994.
- Secretaría de Economía, Subsecretaría para la Pequeña y Mediana Empresa; *Libro Blanco Fondo de Apoyo Para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (FONDO PyME)*; México; 2006.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Glosario de Términos más usuales en la Administración Pública Federal*; México, 2001.
- Pérez, C.; *Impuestos y subsidios como política comercial para industrias mexicanas intensivas en contaminación.* México; Tesis CIDE; 1998.
- Sandoval G.; *Determinación presuntiva en materia fiscal federal*. México; INDETEC; 2003.