

“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

EXPEDIENTE: 4-V-B/2011

ASUNTO: *“Estímulos Fiscales como
ingresos acumulables”*

México, D.F., 12 de septiembre de 2013.

ANÁLISIS SISTÉMICO 8/2013

El criterio normativo 52/2012/ISR emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), en el que se establece que los estímulos fiscales que disminuyen la cuantía de una contribución constituyen, salvo disposición expresa en contrario, un ingreso en crédito, resulta contrario al criterio adoptado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1037/2011.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su carácter de organismo autónomo no sectorizado que tiene por objeto velar por el efectivo acceso a la justicia fiscal de los pagadores de impuestos, como lo disponen los artículos 1º de su Ley Orgánica; 18-B del Código Fiscal de la Federación y, en ejercicio de las atribuciones que le conceden los artículos 5, fracciones I, IV, V, X, XI y XVI, de dicha Ley, así como 72 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de sus atribuciones sustantivas, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 30 de agosto de 2011, ha detectado la problemática planteada, aperturando el expediente citado al rubro.

ANÁLISIS

El artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone, en su decimosegundo párrafo¹, que el Estado podrá otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación, vigilando su aplicación y evaluando sus resultados.

En ese tenor, el artículo 31, fracción IX², de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar los criterios y montos de los estímulos fiscales, mientras que el artículo 39, fracción III³, del Código Fiscal de la Federación (CFF) otorga al Ejecutivo Federal, la facultad de conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general.

Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido que el subsidio constituye *“una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado”*⁴.

¹ Artículo 28.- “Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

² Artículo 31.- “A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:...IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo competa a otra Secretaría;”

³ Artículo 39.- “El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:...III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.”

⁴ Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Octubre de 1999, Tesis: 2a. CXXII/99, Página: 591. SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. “Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las

Por su parte, la doctrina precisa que el subsidio *“viene a ser una variante de la exención que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial”*⁵.

La definición anterior guarda congruencia con lo dispuesto en el artículo 25⁶ del CFF y el cual establece que los contribuyentes tendrán derecho a acreditar el importe de los estímulos fiscales contra las cantidades que están obligados a pagar.

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

características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones correspondientes que modifiquen o revoquen un subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo.”

⁵ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 21ª ed, Themis, México, p. 599.

⁶ Artículo 25.- “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos”.

Ahora bien, a efecto de definir si la reducción de la carga impositiva en comento constituye un ingreso para efectos de la LISR, resulta conveniente traer a colación lo resuelto por la Primera Sala de la SCJN en el amparo directo en revisión 1037/2011⁷ y en el cual se analizó si el estímulo para ciencia y tecnología previsto en los artículos 219 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2002 y 17, fracción IX, de la Ley de Ingresos de la Federación, para el Ejercicio Fiscal de ese mismo año, resultaba o no un ingreso acumulable.

Al respecto, la Sala en comento precisó, entre otras consideraciones, que: *“En el caso, no es aplicable el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula las diferentes categorías de “ingresos” que vienen a ser parte de la base gravable del tributo, habida cuenta que, atendiendo a la norma expresa contenida en el artículo 219 del mismo ordenamiento tributario, fue voluntad clara del legislador darle al estímulo fiscal a que se refiere tal disposición el carácter de crédito fiscal, en los términos que han quedado explicados en párrafos precedentes... En efecto, no existe ninguna referencia en el artículo 219, ni en el artículo 17, fracción IX de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, que pudiera servir de sustento para estimar que el estímulo fiscal en la materia de ciencia y tecnología es, primero, un ingreso y, segundo, un ingreso en crédito... Así, no resultan aplicables al caso las tesis que ha sostenido este Alto Tribunal en relación, precisamente, de los ingresos en crédito a que se refiere el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁸, toda vez que los estímulos fiscales no tienen el carácter de ingresos que modifiquen la renta de los contribuyentes; luego, tampoco pueden tener el alcance dichos beneficios tributarios de ingresos que modifiquen positivamente el haber patrimonial de los sujetos pasivos, puesto que se trata sencillamente de un acreditamiento del estímulo contra el impuesto sobre la renta, tendiente a beneficiar a los causantes que invierten en la materia de ciencia y tecnología... Lo dicho deriva en otra conclusión, a saber, que **los estímulos fiscales en la indicada materia no son acumulables, es decir, no se incorporan a la base gravable del impuesto sobre la renta, lo que se evidencia más si se toma en cuenta que el legislador tributario nunca precisó el momento de acumulación, en el supuesto de que esa hubiera sido su intención...***

⁷ Resuelto en sesión de fecha 30 de septiembre de 2011. Engrose consultado en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=127704>, el 12 de septiembre de 2013.

⁸ Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Página: 483: “RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO”. “Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Enero de 2006, Tesis: 1a. CCVI/2005, Página: 741: “RENTA. LA REGLA APLICABLE EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, CONSISTENTE EN QUE EL IMPUESTO SE CAUSA AL OBTENER INGRESOS, INCLUYE LOS PERCIBIDOS EN CRÉDITO, SALVO LAS EXCEPCIONES QUE EL PROPIO ORDENAMIENTO ESTABLEZCA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1999)”.

De esto se sigue la regla de que el estímulo fiscal será acumulable siempre que así lo disponga la ley respectiva; sin embargo, por lo que hace al estímulo fiscal en la materia de ciencia y tecnología –contenido en la fracción IX del artículo 17- no se indica que sea acumulable, de tal suerte que, siguiendo la interpretación conforme hasta aquí realizada, es de concluirse que el beneficio de que se trata no constituye un ingreso en crédito y, menos, que sea acumulable.”

Siendo de resaltar que con motivo de la resolución del amparo 1037/2011, se emitió la Tesis 1ª. CCXXX/2011, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR. De los artículos 25 a 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la dotación al Estado Mexicano de bases constitucionales tendientes a modernizar la legislación de fomento, constituyendo los subsidios una de las medidas orientadas a ese propósito, esto es, promover el desarrollo económico de áreas prioritarias. Ahora bien, los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional. En ese sentido, los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente; sin embargo, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables.”⁹

⁹ [TA]; 10a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro II, Noviembre de 2011, Tomo 1; Pág. 200

No obstante las consideración realizadas por la Primera Sala de la SCJN, la autoridad fiscal emitió el criterio normativo 52/2012/ISR¹⁰ en el sentido de que *“...los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.”*

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

Como se puede apreciar, el anterior criterio resulta contrario a la interpretación pro persona que mandata el artículo 1° Constitucional vigente a partir del 11 de junio de 2011 y el cual establece que las normas relativas a derechos humanos deben interpretarse conforme a lo previsto en la propia Constitución General y en los tratados internacionales de la materia suscritos por el Estado mexicano, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

¹⁰ **Criterio 52/2012/ISR Estímulos fiscales. Constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.** El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio y, en su párrafo segundo, señala que para los efectos del Título II de la misma ley, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación, ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital. El artículo 106, primer párrafo de la citada ley dispone que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV del mismo ordenamiento legal las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo. En este sentido, el concepto ingreso establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es de carácter amplio e incluye de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma ley prevea alguna precisión en sentido contrario. En consecuencia, los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario. Consultable en:
ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/comp_criterios_normativos_2012.pdf.

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

Aunado a lo anterior, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente también estima que el criterio 52/2012/ISR resulta contrario al principio de mejores prácticas que deben observar las autoridades administrativas en su relación con los contribuyentes y el cual se recoge en los Criterios Sustantivos 14/2013/CTN/CS-SPDC y 15/2013/CTN/CS-SPDC cuyo rubro y texto se precisan a continuación:

“MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CUENTA CON FACULTADES PARA RECOMENDAR SU ADOPCIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES. Como garante de los derechos de los contribuyentes, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuenta con la obligación de detectar, observar, recomendar y fomentar la adopción de las mejores prácticas administrativas por parte de las autoridades fiscales federales, pues la protección de los derechos de los pagadores de impuestos demanda no sólo el estricto control de legalidad de los actos de la administración tributaria, sino aún más la adopción de las “mejores prácticas”, es decir aquellas que deriven de la sana administración y que resulten las menos onerosas para el gobernado, así como para los involucrados en la relación jurídico-tributaria.”

“MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como ombudsman del pagador de impuestos propugna por el reconocimiento del derecho a las mejores prácticas que constituyen la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales y su tutela está a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Fundamentales, quienes tienen como uno de sus propósitos básicos fomentar y recomendar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades. El concepto de mejores prácticas obedece a que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del

establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en la relación pueblo – gobierno, garantizando que las autoridades fiscales preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes, propiciando así el cumplimiento de sus obligaciones.”

Lo anterior en razón de que al estar vigente el criterio 52/2012/ISR, resulta un hecho notorio que las autoridades fiscales aplicarán el mismo en sus procedimientos de fiscalización y determinación de contribuciones acorde a lo dispuesto en el artículo 33, penúltimo párrafo, del CFF¹¹, obligando con ello a los pagadores de impuestos que reciben un subsidio y no lo acumulan, a acudir a las instancias jurisdiccionales a efecto de que se aplique en su beneficio la interpretación pro persona sustentada por la Primera Sala de la SCJN en la Tesis 1ª. CCXXX/2011, lo cual obviamente redundará en perjuicio de su patrimonio al tener que realizar las erogaciones propias de toda controversia jurisdiccional, lo cual resulta contrario a lo dispuesto en el artículo 2, fracción IX¹², de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el cual precisa como derecho de los pagadores de impuestos el que las actuaciones de las autoridades fiscales se realicen de la manera que resulte menos onerosa para ellos.

Por tal motivo, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, estima conveniente que el SAT modifique el contenido del criterio 52/2012/ISR con base en las consideraciones expuestas por la Primera Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 1037/2011 y las cuales dieron origen a la Tesis 1ª. CCXXX/2011 transcrita con antelación, dando así plena vigencia a la interpretación pro persona contenida en el artículo 1º Constitucional y cumpliendo con la obligación que el mismo precepto impone a todas las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

¹¹ Artículo 33.- “Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:... Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación”.

¹² Artículo 2.- “Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes: IX...Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa”.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria, modificar el criterio 52/2012/ISR con base en las consideraciones expuestas por la Primera Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 1037/2011 y las cuales dieron origen a la Tesis 1ª. CCXXX/2011, dando así plena vigencia a la interpretación pro persona de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos contenida en el artículo 1º Constitucional y cumpliendo con la obligación que el mismo precepto impone a todas las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de las personas, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 33, segundo párrafo, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese por oficio al Administradores Generales Jurídico, de Servicios al Contribuyente y de Auditoría Fiscal Federal, todos ellos del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del presente análisis sistémico para los efectos legales conducentes y con fundamento en el artículo 27, fracciones VI, XVII, XVIII y XXI del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2013, gírese oficio a la Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa, a efecto de que en el ámbito de su competencia, analice la posibilidad de establecer una o varias mesas de trabajo con las citadas Administraciones Generales, a efecto de modificar, en los términos sugeridos con antelación, el criterio 52/2012/ISR.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría y archívese el expediente en que se actúa como asunto totalmente concluido.

Con fundamento en el artículo 25 del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, fracciones I, III, X, XXII, XXV y XXVI, publicado en el Diario Oficial de la Federación en 3 de abril de 2013, firma el Subprocurador de Análisis Sistemáticos y Estudios Normativos.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome

ESL/MERG