

Breves Fiscales

L.C.C. Ángel Xavier Cruz Antonio

Lic. Gabriela Pichardo Madariaga

L.C. José Torres Pedraza

21 de septiembre de 2011

Acumulación de estímulos fiscales para ISR

Introducción

En el ámbito de los estímulos fiscales en ocasiones es difícil determinar si éstos constituyen un ingreso acumulable para el contribuyente, de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente no contiene una definición de lo que debe entenderse por el término “ingreso”, lo cual implica en estos casos que los contribuyentes encuentren dificultades para determinar si se encuentran frente a un concepto que representa un ingreso por el que deberán pagar el impuesto sobre la renta (ISR).

Ante tal situación, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió un criterio normativo que señala que por regla general, los estímulos fiscales, -sin hacer distinción entre el universo de estímulos fiscales que existen-, constituyen un ingreso acumulable para efectos del ISR. Es decir, que los contribuyentes que se vean beneficiados al obtener un estímulo fiscal deberán pagar el mencionado impuesto por obtener dichos beneficios.

Al respecto, el presente análisis se enfoca en lo incorrecto de tal aseveración vertida en un criterio normativo, así como en los elementos y argumentos que existen ante la eventualidad que las autoridades fiscales consideren que ciertos estímulos son acumulables para efectos del ISR.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



© 2011 PricewaterhouseCoopers. Todos los derechos reservados. En este documento, “PwC” se refiere a PricewaterhouseCoopers México, la cual es firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada firma miembro constituye una entidad legal independiente.

Estímulos fiscales

En primer lugar, es pertinente señalar que los estímulos fiscales pueden definirse como un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de alcanzar ciertos fines de carácter parafiscal¹.

En relación con lo anterior, el estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

1. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo. Este elemento resulta necesario, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.
2. Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.
3. Un objetivo de carácter parafiscal. Éste es el elemento teleológico del estímulo fiscal, y consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente, y el objetivo indirecto radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.

Respecto al objetivo de carácter parafiscal que persiguen los estímulos fiscales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), a través de la Jurisprudencia número 2a./J. 26/2010, visible a foja 1032, del Tomo XXXI del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del mes de marzo de 2010, aprobada en sesión privada de la Segunda Sala de la SCJN el 24 de febrero de 2010, señaló lo siguiente:

“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.” (Énfasis añadido)

¹Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, 2007, pp. 933 y 934.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

Considerando lo anterior, los estímulos fiscales son instrumentos de política financiera, económica y social con el fin de que el Estado impulse, oriente, encause, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, mediante los cuales se reduce la carga tributaria del contribuyente o bien, en algunos casos se libera temporal o permanentemente a los contribuyentes de cumplir alguna obligación formal derivada del pago de impuestos, como puede ser la presentación de avisos e inclusive la presentación de pagos provisionales.

Cabe señalar que los estímulos que tienen un impacto directo en el pago de impuestos se pueden clasificar de la siguiente manera:

1. Los que se aplican como una deducción para ISR, como son la deducción inmediata de inversiones, el fomento al primer empleo, el estímulo por contratar a adultos mayores de 65 años o personas con discapacidad, entre otros,
2. Los que se aplican como una disminución al ISR determinado en dinero, como es el caso de los estímulos fiscales por proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional y por proyectos de inversión en la producción teatral nacional.

Concepto de “ingreso” en la LISR

De conformidad con el artículo 17 de la LISR, son ingresos acumulables para los contribuyentes aquellos que obtengan durante el ejercicio, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.

No obstante, la propia LISR no contempla una definición de ingreso, por lo que ha sido a través de la doctrina, así como de la jurisprudencia de la SCJN que se ha definido el término ingreso para ISR como toda modificación positiva en el patrimonio de los contribuyentes.

Confirma lo anterior el siguiente criterio del Pleno de la SCJN, publicado el 10 de junio de 1997 en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Volumen V, Página 159, el cual señala lo siguiente:

“INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos deri-

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



van de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo)”.(Énfasis añadido)

Efectivamente, del criterio antes transcrito se desprende que los ingresos por la obtención de efectivo, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que grava la LISR deben forzosamente traducirse en la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, “que incremente su patrimonio”.

Criteriono normativo del SAT

Con fecha 13 de julio de 2009 se dio a conocer la aprobación de diversos criterios normativos mediante el número de oficio 600-04-02-2009-75488, así como la modificación del criterio normativo 2/2008/ISR, denominado “Los estímulos fiscales constituyen ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, para quedar de la siguiente manera:

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

El artículo 17 de la LISR 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 LISR, es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que la misma ley prevea alguna precisión en sentido contrario.

En consecuencia, los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado en dinero

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.



y de esta manera modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición fiscal expresa en contrario.”(Énfasis añadido)

De la anterior transcripción se desprende que las autoridades fiscales están dando una interpretación extensiva² a lo dispuesto por el artículo 17 de la LISR, ya que señalan que el concepto de “ingreso” establecido en dicho cuerpo normativo es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, soslayando que en el caso de los estímulos fiscales, éstos gozan de una naturaleza y finalidad específicos, para ser utilizados como instrumentos de policía financiera, económica y social.

En relación con lo anterior, conviene analizar la naturaleza jurídica de los criterios normativos emitidos por el SAT, para determinar sus alcances y efectos para los contribuyentes:

Naturaleza jurídica de los criterios normativos

Los criterios fiscales son las instrucciones precisas de carácter técnico o explicativo que el funcionario superior da al inferior, para que se actúe en esos términos al aplicar la ley tributaria³.

El fundamento legal de los criterios fiscales es el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por esto se originen obligaciones para los particulares, y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación (DOF). Del anterior precepto se desprende que los criterios fiscales tienen las siguientes características, en congruencia tanto con la doctrina, como con la jurisprudencia:

1. Sólo pueden ser emitidos por los funcionarios fiscales debidamente autorizados, es decir, que dentro de sus facultades legales se encuentre la de emitir estas instrucciones precisas para la aplicación de la ley.
2. Están dirigidos a las dependencias, se entiende, a las unidades administrativas subordinadas al funcionario emisor.
3. Su contenido exclusivo es la instrucción precisa de carácter técnico o explicativo para que se actúe en determinados términos al aplicar la ley tributaria.
4. No generan obligaciones para los particulares.

²La interpretación extensiva pretende el alcance más amplio de la palabra empleada en la norma.

³Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, 2007, pp. 933 y 934.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

5. Pueden derivar derechos para los particulares sólo si se publican en el DOF, pues como se ha reconocido por la doctrina y la jurisprudencia, hay circulares que no sólo son medios de comunicación interna de la administración, sino que trascienden la esfera administrativa y penetran en la esfera jurídica de los particulares, pero para que esto suceda es requisito indispensable su publicación en el DOF, de modo que satisfecho este requisito y en tanto no sea dejada sin efecto mediante una nueva disposición publicada también en el DOF, la circular, o más concretamente, el criterio fiscal, vincula a la autoridad fiscal, de modo que aunque la autoridad las llegare a considerar después como contrarias a la ley, debe respetar el derecho del particular a invocarlas y aplicarlas.

Corroborra lo anterior, el criterio judicial dictado por el Pleno de la SCJN, publicado en septiembre de 2004 en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Volumen XX, Página 15, como se transcribe a continuación:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes...” (Énfasis añadido)

En este orden de ideas, y sólo por exclusión, los estímulos que se aplican como una disminución al ISR determinado en dinero, en términos del citado criterio normativo, respecto de los que no se señale expresamente que no serán acumulables, se deberán acumular para ISR, por lo que el beneficio que los mismos otorgan será disminuido hasta el porcentaje que representa la tasa del ISR⁴ (30% para 2011), pues por un lado se tendrían que considerar como un ingreso, y con base en ello, calcular y determinar el ISR a cargo; y por el otro disminuirían en ese monto el ISR causado.

No obstante lo señalado por el criterio normativo, el cual persigue evidentemente fines recaudatorios, es importante llevar a cabo un análisis en particular, respecto de cada uno de los estímulos fiscales recibidos por los contribuyentes, con el fin de determinar si éstos deben ser acumulados para ISR, considerando su esencia, naturaleza jurídica y finalidad,

⁴Situación que evidentemente desnaturaliza al estímulo fiscal, puesto que, como ya se comentó, la finalidad de éste, en términos generales, es reducir el impacto tributario en el contribuyente.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

pues no es suficiente que no exista disposición expresa que señale su no acumulación, para que considerar que se deba realizar la misma.

Asimismo, atendiendo a la nueva corriente de interpretación que está imperando en nuestros Juzgadores⁵, tratándose de estímulos fiscales, su acumulación se debiera determinar a la luz de la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por las normas que los contemplan, para establecer un equilibrio entre los intereses de los particulares y los del Estado.

Por tanto, desde nuestro punto de vista, no se deberían acumular los estímulos que se aplican antes de que la contribución ha sido determinada, es decir, los que se aplican como una deducción para ISR, como lo serían la deducción inmediata de inversiones, el fomento al primer empleo, el estímulo por contratar a adultos mayores de 65 años o personas con discapacidad, entre otros.

Lo anterior resulta lógico puesto que de no ser así, se haría nugatorio el beneficio otorgado por el estímulo, al considerar dentro de la base del ISR una deducción y un ingreso acumulable por la misma cantidad y concepto.

Asimismo, desde nuestro punto de vista, los estímulos fiscales que se deberían acumular son los que se aplican como una disminución al ISR determinado en dinero, salvo que exista disposición fiscal expresa en contrario que señale que no se deberán acumular, como es el caso del estímulo fiscal por proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional y el estímulo fiscal por proyectos de inversión en la producción teatral nacional, regulados por los artículos 226 y 226-Bis de la LISR, respectivamente, en los que se señala expresamente que no serán acumulables para ISR.

Corroboramos lo anterior, el siguiente precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aprobado en sesión del 4 de marzo de 2010, que se transcribe a continuación:

“ESTÍMULO FISCAL A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 219 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005. NO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE.- El artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, otorga: “... un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre

⁵Tesis emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el mes de marzo de 2010, cuyo rubro es el siguiente: “INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS. DEBE ATENDERSE INCLUSO A LA NATURALEZA ECONÓMICA DE LOS FENÓMENOS CONTEMPLADOS POR AQUÉLLAS, MÁS ALLÁ DE EXPRESIONES LITERALES O ENUNCIADOS FORMALES, NO SÓLO AL ESTABLECER CUÁLES SON LOS SUPUESTOS GRAVADOS, SINO TAMBIÉN AL FIJAR LÍMITES EXCEPCIONALES AL HECHO IMPONIBLE.”.

⁶Tesis visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sala Superior, Año III, No. 29, mayo de 2010, pp. 92 a 110.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

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”. Al respecto, el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su primer párrafo establece que 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. De igual forma en su segundo párrafo señala que no se consideran ingresos, los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida efectuado por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital. Sin embargo, este numeral no le es aplicable al Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo de Tecnología regulado en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, en virtud de que no atiende a la esencia, naturaleza jurídica y finalidad de los estímulos fiscales que son subsidios económicos concedidos por la Ley a un contribuyente, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, y la obligación impositiva de dicho estímulo la asume el Estado, por lo tanto el estímulo fiscal se traduce en la disminución o en el no pago de un impuesto a cargo de los beneficiarios del estímulo, en tanto que el mismo corre a cargo del Estado. En este sentido de considerar al Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo de Tecnología como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, haría nugatorio el beneficio que se pretendió con su creación, pues por un lado la actora tendría que considerar el importe del estímulo aprobado como un ingreso acumulable, y con base en ello, calcular y determinar el impuesto sobre la renta a su cargo; y por el otro podría disminuir en ese monto el impuesto que hubiese causado en el ejercicio, derivado de lo cual no obtendría el beneficio que se pretendió con su creación y el Estado no asumiría dicha carga impositiva.”

Conclusiones

Toda vez que el criterio normativo del SAT analizado en el presente artículo persigue fines evidentemente recaudatorios al establecer una carga para los contribuyentes (obligación de acumularlos), y al pasar por alto la finalidad y naturaleza jurídica de cada estímulo fiscal en particular, consideramos que los contribuyentes tienen elementos de defensa que pueden plantear en el momento procesal oportuno, a fin de no considerar como acumulables ciertos estímulos, no obstante la existencia del criterio normativo antes señalado.

www.pwc.com/mx/impuestos-servicioslegales

El contenido de este documento es meramente informativo y de ninguna manera debe considerarse como una asesoría profesional, ni ser fuente para la toma de decisiones. En todo caso, deberán consultarse las disposiciones fiscales y a un profesionista calificado.

