

## TRATAMIENTO PARA ISR DE LOS SUBSIDIOS O APOYOS ECONOMICOS DE ENTIDADES GUBERNAMENTALES O PRIVADAS



[dropcap custom\_class="normal"] E [/dropcap]

Es común encontrar el que diversos contribuyentes reciben subsidios o apoyos económicos de parte de entidades gubernamentales, o incluso privadas, sea como cantidades en efectivo o a través de tarjetas electrónicas para la adquisición de bienes necesarios para la operación de los contribuyentes, por lo que de inmediato surge la duda en relación al tratamiento que para fines de ISR debe darse a tales cantidades percibidas ya que tales conceptos no se encuentran contemplados de manera expresa en la ley que regula a dicho impuesto.

Al respecto, y antes que nada, es necesario precisar que tales cantidades otorgadas a los contribuyentes no constituyen un estímulo fiscal ya que estas tienen una naturaleza distinta. Lo anterior es así ya que un estímulo fiscal se traduce en un beneficio económico concedido por una Ley o Decreto con la finalidad de disminuir la carga tributaria del beneficiario del estímulo a través de un crédito o de una deducción al monto del impuesto a su cargo.

Por lo que de acuerdo a lo anterior, para que exista un estímulo fiscal es necesario que el beneficiario del mismo se encuentre sujeto al pago de alguna contribución, misma que es la que podrá disminuir a través de la aplicación del estímulo fiscal, por lo que el estímulo fiscal se origina y está en función a la carga tributaria del beneficiario del mismo.

Lo anterior queda de manifiesto en lo establecido por el entonces denominado Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente resolución:

[alert\_box style="message" close="no" custom\_class=""]

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

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

Por lo que de acuerdo a lo anterior, las cantidades percibidas por los contribuyentes en concepto de subsidios o apoyos económicos de parte de entidades gubernamentales, o incluso particulares, no tienen la naturaleza de estímulo fiscal ya que son cantidades entregadas en efectivo o en bienes, ciertamente con la finalidad de incentivar ciertas áreas productivas o de mercado, y para que los beneficiarios las utilicen en su operación, pero de ninguna manera representan un crédito fiscal para ser aplicado contra el pago de alguna contribución a su cargo.

Por lo tanto, a estas cantidades no le serán aplicables los criterios o resoluciones que sobre estímulos fiscales se han emitido tanto por la autoridad fiscal como por los tribunales encargados de resolver las controversias que sobre el respecto se han suscitado entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

En materia de ISR surge la interrogante de si tales cantidades percibidas deberán acumularse para fines de este impuesto en base principalmente a 2 premisas:

1.- Que la Ley del ISR es omisa en señalar de manera expresa a este tipo de percepciones como ingresos gravados, y

2.- Que se considera ilógico el que si se trata de cantidades percibidas en concepto de apoyo o subsidio para llevar a cabo cierta actividad, se deba pagar impuestos por su percepción ya que entonces no se obtendría el beneficio deseado al 100% e incluso, en casos de subsidios o apoyos entregados en especie, le podría generar al beneficiario una obligación de pago de impuestos en numerario que quizá le sería difícil afrontar.

No obstante lo anterior, es necesario recordar que en materia de ISR el contribuyente se encuentra obligado a acumular la totalidad de ingresos percibidos, según lo dispone el artículo 1º de la Ley del ISR en relación con el 16 de la misma ley. En efecto, de acuerdo al artículo 1º de la Ley del ISR las personas físicas y morales residentes en México están obligadas al pago del impuesto sobre la renta respecto de todos sus ingresos, sin importar la fuente de donde procedan.

Mientras que el artículo 16 de la citada ley establece que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, por lo que relacionando ambas disposiciones es posible observar que tales disposiciones establecen el que las personas morales deberán acumular para efectos de ISR la totalidad de sus ingresos, sean estos de naturaleza civil o mercantil, y sin importar como fueron percibidos (si en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo).

Esto es, al señalar la Ley del ISR que las personas morales deberán acumular la totalidad de sus ingresos, esto implica el que deberán acumular no solo los ingresos derivados de su actividad empresarial (comercial o industrial), sino que incluso los de naturaleza civil o de derecho público deberán ser acumulados, por lo que atendiendo a la naturaleza de los subsidios o apoyos económicos recibidos de entidades gubernamentales o privadas, mismos que no serían en contraprestación por las actividades de comercio o servicios que los beneficiarios realizan, esto no sería motivo para su no acumulación ya que de las disposiciones antes comentadas se deriva el que si serían acumulables.

El anterior criterio lo podemos complementar con el hecho de que aunque la Ley del ISR establece ciertos conceptos que no se considerarán acumulables para ISR, pues nos encontramos con la situación de que dentro de ellos no hace referencia expresa a los subsidios o apoyos económicos otorgados por terceros, por lo que ante este hecho no se pueden considerar como no acumulables o exentos del ISR.

Ahora bien, si de acuerdo a las disposiciones fiscales los subsidios o apoyos económicos recibidos de parte de terceros son ingresos acumulables, es necesario determinar el momento en que se deben considerar como acumulables. Esto cobra especial relevancia cuando consideramos que en muchas ocasiones para tener derecho a estos subsidios o apoyos económicos es necesario cumplir con requisitos de destino de los recursos obtenidos, ya que en caso de no destinar los recursos a los fines para los que fueron otorgados es obligación el devolver el monto recibido.

Esto es, en muchas ocasiones los recursos obtenidos mediante estos subsidios o apoyos económicos no se pueden destinar para cualquier fin dentro de la operación de la persona, sino que es obligación el destinarlos de manera exclusiva para los fines por los cuales fueron otorgados, sea la compra de activos, insumos, etc., por lo que en caso de no cumplir con ello la persona se encuentra obligada a devolver el monto recibido.

Por lo tanto, en estos casos podríamos decir que se trata de un préstamo condicionado cuyo pago o devolución está sujeto al cumplimiento o no de los requisitos establecidos en el convenio respectivo, por lo que su registro o reconocimiento como ingreso sería hasta el momento en que se cumplieran los requisitos para su devolución y no al momento de percibir los recursos. No obstante lo anterior, es necesario mencionar que en el convenio que generalmente se elabora en estos casos, no se hace mención a que la cantidad que se está entregando sea un préstamo, sino que se trata del subsidio otorgado al amparo del programa X, por lo que de acuerdo a esto es un ingreso desde el momento mismo en que se recibe, aunque posteriormente se haga su devolución por no cumplir con el requisito del fin de los recursos.

Esto es, no se podría diferir la acumulación de estos montos hasta el momento en que los recursos se utilizaran para los fines por los cuales fueron otorgados ya que en el convenio que se elabora no se hace mención de que sea un préstamo, por lo que no habría un soporte jurídico para considerar como tal a estas cantidades y por ello tendría que acumularse para ISR estas cantidades desde el momento en que se reciban y ya si con posterioridad se tiene que devolver por no haberse demostrado el fin de los recursos, entonces se disminuirán los ingresos acumulables por el monto correspondiente.