



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

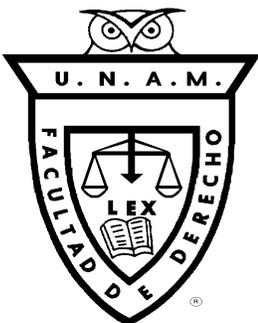
***“ESTÍMULOS EN LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A
LOS PROYECTOS DE INVERSIÓN
EN LA PRODUCCIÓN
CINEMATOGRAFICA NACIONAL”***

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO PRESENTA

MELINA DENISSE IVON
ROSALÍA GÓMEZ VELASCO

ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO
GUERRERO



MÉXICO D.F.

2008



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A Dios, por haberme dado la sabiduría, y la fe.

A mis padres, que han sabido crear y mantener mi inquietud, mis sueños, a quienes me infundieron la ética y el rigor que guían mi transitar por la vida: Nena y Samuel, por ser siempre mi ejemplo, por enseñarme como vivir y enfrentar la vida sin temor alguno para lograr todo lo que me proponga.

A mis hermanos, Luis Arturo y Donají por su amor y confianza.

A mis sobrinos Sami, Hannia, Axel y Diego.

Con mucho cariño a Christian Bernal, por estar conmigo siempre, por sus cuidados y comprensión.

A la Universidad Nacional Autónoma de México en especial a la Facultad de Derecho por inculcar en mi corazón la justicia, el amor a mi profesión, a mi patria y por darme entrañables maestros.

A la Dra. Margarita Palomino, por guiarme en este camino, por hacer que culmine mi sueño, por su paciencia y dedicación en todo momento.

Al Dr. Ruperto Patiño Manfer, Director de la Facultad de Derecho

A mis amigos, Triny, Bioney, Tomás, Rodrigo Lisol, Chuy, Raúl, José, Pablo y Karina Bernal...

A Moisés Rojas y la Mtra. Martha Rábago.

A la Familia Cruz Consuelo y a todos quienes siempre confiarán en mí.

Y muy especial a la Dirección de Enlace Legislativo de TV Azteca, Héctor Sámano, José Figueroa, Nora Cariño, Javier Medina y Tony Rosales. Por la oportunidad que me brindaron, su confianza y el ánimo de seguir siempre adelante.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO I.- MARCO CONCEPTUAL.

1.1. Fuentes de ingreso del Estado.	1
1.1.1. Ingresos fiscales.....	12
1.1.2. Ingresos no fiscales	18
1.1.3. Relación Jurídico-Tributaria.	24
1.1.3.1. Hecho Generador.	27
1.1.3.2. Hecho Imponible.	27
1.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria.	28
1.2.1. Exigibilidad de la obligación.....	30
1.3. Sujeción a la norma Tributaria	31
1.4. La no sujeción.....	32
1.5. Los Estímulos Fiscales.	33
1.5.1. Concepto de Estímulo	34
1.5.2. Clasificación de los estímulos.....	34

CAPÍTULO II.- ESTÍMULO FISCAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 226 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1. El ISR en México.....	37
2.1.1 Elementos del Impuesto sobre la Renta.	72
2.2. Sujetos del Impuesto.....	76
2.3. Objeto del Impuesto.	77
2.4. Base del Impuesto.	78
2.5. Tasa y Tarifa.....	82
2.6. Época de Pago.	84
2.7. Estímulos fiscales contemplados en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.	85
2.8. Concepto de Cinematografía	94
2.9. La producción cinematográfica en México.	95
2.10. Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.....	100
2.10.1. El estímulo fiscal-crédito fiscal.	116

2.11. Proyectos de inversión.	120
2.12. El estímulo fiscal aplicable al ISR	124
2.13. Montos permitidos para el estímulo fiscal.	125
2.14. Procedimiento para la aplicación del estímulo fiscal.....	127
2.14.1. Criterios para los montos de estímulos.....	130
2.15. Conformación del Comité Interinstitucional.....	132
2.15.1. Efectos cuantitativos en la creación de fondos a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica.....	133
2.15.2. Efectos cualitativos en la creación de fondos a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica.	136
2.16. Fin y objetivos de los Estímulos Fiscales.	138
2.17. Criterios para la determinación y otorgamiento de Estímulos Fiscales.	141
2.18. Propuesta para la creación y fomento vía estímulos fiscales.	143

CAPÍTULO III.- LA FIGURA DE LOS ESTÍMULOS FISCALES EN PAÍSES COMO ESPAÑA Y VENEZUELA.

3.1. Concepto de Estímulo en la legislación española.....	148
3.1.2. Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.	160
3.1.3. Objetivo de los Estímulos Fiscales.	162
3.1.4. Importancia para el país.	163
3.2. Concepto de Estímulo en la legislación de Venezuela.....	174
3.2.1 Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.	176
3.2.2 Objetivo de los Estímulos Fiscales.	176
3.2.3 Importancia para el país.	177
BIBLIOGRAFÍA.....	180
CONCLUSIONES.....	185
PROPUESTA	189

INTRODUCCIÓN

Uno de los postulados más importantes de la obra de Juan Jacobo Rousseau, “El Contrato Social” sin duda es aquél, que establece que en la sociedad los individuos deben de ceder parte de su libertad para crear una superestructura que Maquiavelo llamó Estado. Como resultado de ello, se establece que el individuo debe de otorgar parte de su esfuerzo, entiéndase la riqueza al sostenimiento de esta superestructura y en consecuencia el estado debe de administrar los recursos obtenidos del gobernado en beneficio de éste. Razón por la cual, la sociedad se ha visto en la necesidad de regular las relaciones que se originan producto de la labor de recaudación del Estado.

Bajo este contexto, el Derecho Fiscal es la rama del derecho público que regula las relaciones entre el gobernado en su calidad contribuyente y del Estado en su carácter de sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.

Bajo este contexto es innegable que la falta de una correcta política de recaudación fiscal ha vuelto el pago de impuestos una carga en muchas ocasiones insostenible para los contribuyentes, dando lugar incluso a la desaparición de empresas, por lo que se ha visto disminuido el monto de ingresos y a la vez se ha incrementado la evasión en el pago de los impuestos, esto es quizá, debido a que el gobernado ha olvidado cual es el fin último de la tributación, es decir, la colaboración del Estado a través de las contribuciones para que le proporcione toda clase de servicios, de procuración de justicia, seguridad, etcétera. En consecuencia, el Estado ha adoptado políticas a efecto de incrementar la recaudación brindando a los contribuyentes estímulos fiscales.

Bajo este contexto existe un estímulo a la industria Cinematográfica y es que es evidente que nuestro país ha dejado en claro su capacidad para producir excelentes películas. Sin embargo en la actualidad es una industria poco prometedora, olvidada, basta referir que se producen no más de tres películas

al año, de poca calidad y en consecuencia poco proyectadas en las salas nacionales e internacionales.

El presente trabajo busca identificar el fin de los estímulos fiscales y la viabilidad de regularlo específicamente en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como un mecanismo que, reactive la industria cinematográfica nacional con todos los beneficios que aporta al país en proyección internacional y los beneficios respectivos, como lo son la creación de empleos, el traer capital extranjero a nuestro país, desarrollar el séptimo arte, elevando con ello nuestro nivel cultural y así dar una mayor proyección a la cultura mexicana.

Por lo que establecemos como planteamiento del problema: ¿El estímulo contemplado en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cumple con los fines de los estímulos en materia fiscal?

Y como Hipótesis de Trabajo:

El estímulo fiscal contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 226, cumple de manera parcial con la motivación con la que el legislador estableció dicho estímulo, en virtud de que no ha logrado incentivar la inversión de capital en la Industria Cinematográfica Nacional, por falta de claridad en el procedimiento para otorgarlo.

CAPÍTULO I.- MARCO CONCEPTUAL.

1.1. Fuentes de ingreso del Estado.

En forma genérica, recibe el nombre de ingreso toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona.

Corresponde al llamado Derecho Financiero estudiar de forma general el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado, en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración y el del empleo de los recursos monetarios que se obtienen.

Existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado en relación con el primer momento de su actividad financiera (la obtención); las cuales dependerán de cada autor consultado.

Así, tenemos que Griziotti clasifica los ingresos del Estado según su origen, y señala que existen ingresos provenientes de:

- a) *Las pasadas generaciones*, tales como las rentas patrimoniales, las utilidades de instituciones públicas y utilidades de empresas públicas;

- b) *Presentes generaciones*, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales, y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales;
- c) *Ingresos a cargo de las futuras generaciones*, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.¹

En su obra, Jesús Quintana y Jorge Rojas afirman que “generalmente se ha admitido la distinción entre recursos originarios o inmediatos, y recursos derivados o mediatos, según provengan del patrimonio del Estado o deriven de la economía privada. De acuerdo con la normalidad o accidentalidad del ingreso, los recursos han sido divididos en ordinarios y extraordinarios, pero este criterio corresponde a una clasificación análoga de los gastos. Clasifica los ingresos del Estado en:

- a) Contribuciones, aprovechamientos, productos, accesorios de las contribuciones y;
- b) El crédito público, conformado por empréstitos públicos, préstamos privados, emisión de moneda, emisión de certificados de la tesorería, obligaciones y bonos de sociedades nacionales de crédito y el endeudamiento interno, que se refiere a los préstamos efectuados por particulares al Estado.²

¹ Cfr. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Traducción de la ed.-italiana, revisada por el autor de la ed. Española, Enrique R. Mota, REUS, Madrid, 1958, p. 134.

² Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*, TRILLAS, México, 1998 pp. 35-38.

Por su parte, Ernesto Flores Zavala afirma que los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos: ordinarios y extraordinarios:

A) Ordinarios: son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios (cosas). Son ingresos ordinarios:

- Los impuestos.
- Los derechos.
- Los productos.
- Los aprovechamientos.

B) Extraordinarios: son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc. Son ingresos extraordinarios:

- Impuestos extraordinarios.
- Derechos extraordinarios.
- Contribuciones.
- Empréstitos.
- Emisión de moneda.

- Expropiación.
- Servicios personales.
- Ingresos destinados a partidas de reconstrucción.³

Haremos por separado el estudio de cada uno de estos grupos de ingresos.

Otra clasificación es la propuesta por el jurisconsulto Giuliani Fonrouge, para quien los recursos del Estado deben dividirse en dos grupos:

- 1) Los provenientes de bienes y actividades del Estado; y
- 2) Los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado.⁴

Como ya hemos establecido en las líneas anteriores, el Estado tiene como actividad primordial la satisfacción de las necesidades colectivas y de toda la población en general. Con tales hechos no sólo justifica su existencia sino que da cumplimiento a sus deberes haciendo más tolerable la relación entre gobernado y gobernante.

Como bien lo refiere el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra que se titula *Derecho Fiscal*, “el Estado en sus orígenes, fue concebido como instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

³ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, PORRÚA, México, 1998, pp. 25-26.

⁴ Cfr. FONROUGE, Giuliani. *Leyes tributarias, Procedimiento Impositivo*. Ediciones DESALMA, Buenos Aires, 1994, pág. 37.

El ser humano se organiza colectivamente y con ello implementa formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que aislada e individualmente le estarían negadas. Razón por la cual se le ha transferido al Estado un poder, que acepta como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunes y generador de servicios públicos. En la medida en que da cumplimiento a esas tareas, cuenta con el respaldo, consenso y el respeto de los gobernados.”⁵

Es importante mencionar que en la actualidad, debido al crecimiento desmesurado de la población, se complican las tareas del Estado al no poder satisfacer eficazmente las necesidades de la población, como es el caso del abasto de los servicios públicos. Aunado al avance de la ciencia y la tecnología en los países más desarrollados, nos coloca en gran desventaja de competitividad y más carentes de servicios.

Por otro lado, para dar cumplimiento a esta gran demanda de servicios, el Estado debe efectuar considerables erogaciones (miles de millones de pesos), que ineludiblemente suele elevar el gasto público año con año.

En nuestra opinión, si el gasto público va a invertirse en beneficio de la sociedad, entonces deben ser sus miembros quienes a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de financiarlo. Esto sería perfecto para crear economías autosuficientes.

Sin embargo, la realidad es otra ya que los Estados para cubrir el ineludible gasto público, tienen que recurrir a diversas fuentes de ingresos, distintas del cobro de impuestos para allegarse de recursos.

En el caso de nuestro País, para determinar de donde provienen los ingresos, se han elaborado diversas clasificaciones; se habla de “ingresos ordinarios y derivados”, “ingresos ordinarios y extraordinarios”, “ingresos de Derecho Público y

⁵ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., THEMIS, México, pág. 80.

de Derecho Privado”, “ingresos tributarios y no tributarios”, “ingresos fiscales y no fiscales”, etc.

De lo anterior, podemos sostener que clasificar los ingresos del Estado, nos permite conocer nuestra propia actividad económica a través de las finanzas públicas y nos ayuda a determinar el objeto de la recaudación fiscal de manera que podamos materializarla. Así, clasificamos los ingresos del Estado en:

- a) **Ingresos tributarios:** son aquellos que provienen de aportaciones económicas que realizan los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en cumplimiento al deber jurídico-fiscal de contribuir al gasto público.

- b) **Ingresos financieros:** son los ingresos que provienen de fuentes diversas de financiamiento a las que tenga acceso el Estado.

En resumen, los **ingresos tributarios o fiscales**, derivan exclusivamente de la capacidad contributiva de los causantes; mientras que los **ingresos financieros o no fiscales**, son el resultado de una serie de factores, como pueden ser las posibilidades crediticias, tanto internas como externas del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos o bien, del manejo de su política monetaria.

Aunque esta clasificación pueda parecer limitada al no incluir los **ingresos parafiscales**, que son los actos de utilidad pública mediante los cuales el Estado se allega de recursos económicos para dar cumplimiento a todos sus fines. Nos parece que se engloba dentro de la definición de ingresos financieros.

Un esquema muy representativo de los Ingresos del Estado es el siguiente:



A modo de abundar más en este tema, diremos que los ingresos del Estado se insertan en un documento legal, el cual recibe el nombre de *Presupuesto de Ingresos como se conocen en España*, o como le denominamos en nuestro país, Ley de Ingresos de la Federación, en este documento legal se incorporan todos los conceptos por los que el Estado tendrá derecho a percibir determinadas cantidades de dinero durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las cuales se van a percibir dichos ingresos.

En la elaboración de la Ley de Ingresos se sigue el procedimiento que para tal efecto nos señala nuestra Carta Magna para la elaboración de toda ley: iniciativa, discusión y aprobación, sanción, promulgación e iniciación de la vigencia. Tal y como lo señala el artículo 72 Constitucional.

Corresponde iniciar el proyecto de la Ley de Ingresos al Presidente de la República. Por mandato constitucional, según el artículo 72 inciso h, este proyecto de ley como todos los que versan sobre contribuciones o empréstitos, deberán primero presentarse ante la Cámara de Diputados o Cámara de Origen, en donde comenzará la segunda etapa en el proceso de formación de la referida ley, que se denomina *discusión y aprobación*. El proyecto pasará posteriormente a la Cámara de Senadores o también denominada Cámara Revisora, la cual hará las observaciones que considere pertinentes o la aprobará en su conjunto sin ninguna observación enviándola al Ejecutivo (Presidente) para su *promulgación y publicación*.

Cabe mencionar, que en una Ley de Ingresos se agrupan todas las contribuciones y demás ingresos tanto de carácter fiscal como financiero (ingresos no fiscales) como los explicaremos más adelante de forma individual, que vaya a obtener un ente público en un ejercicio fiscal. De hecho, se dan cifras en cada uno de los renglones o rubros contenidos en dicha ley, con el propósito de que las cantidades que se hayan determinado obtener estén relacionadas con el *Presupuesto de Egresos* para ese propio ejercicio.

Para la obtención de los ingresos del ejercicio fiscal correspondiente, nuestra Ley de Ingresos contiene entre otros, los siguientes rubros:

Impuestos: en este renglón se mencionan los diferentes gravámenes impositivos, así como las cantidades que en cada uno de ellos se pretende recaudar en un determinado ejercicio fiscal. Enumerados por orden de importancia, los impuestos federales vigentes son:

- a) *Impuesto sobre la Renta:* es un impuesto general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso y su recaudación es de carácter primordial hasta el momento. Toda vez que este impuesto se verá reemplazado a futuro por el denominado, Impuesto Empresarial a Tasa Única (**IETU**). El Impuesto Sobre la Renta (ISR) se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos, es decir, los que la misma ley señala que puedan percibir las personas físicas o morales, ya sea que residan en el país o en el extranjero y que perciban algún ingreso en nuestro país.

- b) *Impuesto al Valor Agregado:* este gravamen es también generalizado y es aplicado a un gran número de contribuyentes, lo que representa para el Estado una recaudación fiscal significativa.

Resumiendo, este impuesto grava la actividad que realizan las personas físicas o morales que enajenan bienes, o permiten el uso o goce temporal de ellos, o bien que presten servicios independientes o importen del extranjero bienes o servicios.

- c) *Impuesto especial sobre producción o servicios:* se trata de un gravamen que incluye diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales como son: la fabricación o importación de bebidas alcohólicas, de cerveza, de aguas envasadas y refrescos o de cigarros. Estas mercancías están sujetas al pago del impuesto de producción. Asimismo, dentro del pago de este impuesto serán considerados los servicios de comisión, correduría, mediación, agencia, representación, consignación o

distribución de bienes. No debe olvidarse que quedan sujetas a este impuesto los juegos y sorteos que se realicen.

- d) *Impuesto al comercio exterior*: recientemente se ha incrementado la recaudación en este renglón con la apertura de México al comercio exterior, esto debido a que ha suscrito diversos Tratados con otras Naciones.

Con este impuesto se gravan todos los actos relacionados con la importación o exportación de mercancías que realiza nuestro país con sus socios comerciales.

- e) *Impuesto al Activo*: esta contribución es relativamente nueva en el sistema impositivo mexicano, se reguló el impuesto al activo de las empresas por primera vez en el año de 1989 en el catálogo de disposiciones legales integrado a la Ley de Ingresos de la Federación de dicho año. En 1990 se realizaron reformas legislativas que modificaron su nombre al de Impuesto al Activo (Impac), en 1995 se disminuyó la tasa del impuesto de 2 a 1.8% y se incluyeron dentro de un decreto de exención, a diversos contribuyentes.

En función de las tesis jurisprudenciales dictadas por nuestro máximo tribunal, la ley sufrió modificaciones con respecto a nuestro sistema financiero mexicano.⁶

El objeto de este impuesto fue gravar los activos propiedad de los sujetos señalados en la ley. Por *activo* debemos entender el conjunto de recursos, bienes, derechos y valores que posee una persona o entidad empresarial que forman su estructura económica; consistente en propiedades, deudas a favor de dicha persona o entidad e inversiones necesarias para desarrollar el fin establecido por aquellas.

⁶ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*, 5ª ed., IURE Editores, México, 2005, p. 182.

En resumen, este impuesto se aplicaba a todas aquellas personas físicas o morales que realizaban actividades empresariales, así como aquellas personas físicas o morales que permitían a empresas, el uso o goce temporal de bienes. Es decir, el impuesto se aplicaba sobre los bienes y derechos apreciables en dinero.

Con la reciente iniciativa de Reforma Fiscal, presentada por el presidente Felipe Calderón, se abrogó este impuesto para el ejercicio fiscal del 2008.

- f) *Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos:* este gravamen se aplica a las personas físicas o morales que sean propietarias o que por cualquier causa o motivo posean un vehículo de los mencionados por la propia ley. La base de este impuesto está vinculada con vehículos usados, nuevos y de otro tipo.

En vehículos usados la base del impuesto será el importe del impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, atendiendo a la antigüedad del mismo, por lo que se aplicará el factor de ajuste.

Respecto de vehículos nuevos, la base será el valor total del automóvil.

En otros vehículos, la base será tan diversa como los vehículos que se consideran aeronaves, embarcaciones, veleros, etc.

Si no pueden comprobarse los años de antigüedad del vehículo, el impuesto a que se refiere la ley se pagará como si éste fuese nuevo.

- g) *Impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón:* con la finalidad de ejercer un control adecuado sobre los pagos de salarios que realicen los patrones a sus trabajadores, el fisco federal ha creado este impuesto con una tasa de

1% sobre el importe de los sueldos pagados por el patrón, y el gravamen a su cargo.

Como conclusión de este punto, la clasificación que propusimos de los ingresos del Estado se dividió en dos: a) ingresos tributarios y b) ingresos financieros, mismos que en nuestro País se insertan en un documento que se denomina Ley de Ingresos de la Federación y que es el documento que contiene los rubros por los cuales el Estado obtendrá ingresos así como lo montos previstos en cada uno.

1.1.1. Ingresos fiscales.

Los ingresos tributarios o fiscales provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-tributaria, es decir, son las aportaciones económicas de los gobernados que con fundamento en nuestra Carta Magna, contribuyen al gasto público de manera proporcional y equitativa a la que perciben sus ingresos.

Conforme al artículo 1 del Código Fiscal de la Federación en adelante CFF, “las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”⁷

De tal forma que el gobernado queda obligado a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Por lo que bajo este contexto los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

⁷ Código Fiscal de la Federación, vigente en el 2008.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes

Atendiendo a nuestro derecho positivo, podemos clasificar los ingresos tributarios o fiscales en cinco rubros: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos.

De acuerdo al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos del Estado se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos: son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingreso del Estado, a tal grado que nos atrevemos a afirmar que la mayoría de las relaciones entre el fisco y los causantes se vinculan con la terminación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de impuestos. Sin embargo tampoco consideramos que sea lo más sano para ninguna economía el tener como su principal fuente de ingresos, el pago de las contribuciones de sus gobernados.

A pesar de que esto significaría que el Estado es autosuficiente al financiar sus gastos con los ingresos de su propia renta, no debe ser éste su principal fuente de ingresos.

II. Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

III. Contribuciones de mejoras, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos, son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a

contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1.”⁸

Aunque el rubro de **Aprovechamientos**, en nuestro derecho positivo no esté considerado como una contribución, sí significa una fuente de ingreso para el Estado.

El artículo 3º del Código Fiscal de la Federación establece:

“Son **Aprovechamientos**: los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal...”⁹

Así también se considerarán aprovechamientos, los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del referido código, el cual establece que el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y será exigido independientemente de los demás conceptos a que se refiere el artículo; que se apliquen en relación con aprovechamientos, ya que son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los cinco puntos mencionados representan medios autorizados por la ley para que el Estado pueda allegarse de los recursos suficientes que permitan cubrir el gasto público.

En relación a este tema Doricela Mabarak, agrega a esta clasificación de ingresos fiscales: los rezagos, los productos, los ingresos derivados de financiamientos y otros ingresos, entendiéndose por:

⁸ Ibídem, artículo 8 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008.

⁹ Ibídem, artículo 3 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008.

Rezagos: los ingresos procedentes de contribuciones no comprendidas en las fracciones anteriores, causadas en ejercicios fiscales anteriores, y cuyo pago se efectúa en un ejercicio posterior. Cabe mencionar que la ley de ingresos no los menciona como tal, pero la doctrina los identifica así, y se cree que es un desacierto del legislador no llamarlos por su nombre.

Productos: son todos aquellos ingresos que obtiene el estado por actividades que no corresponden a sus funciones propias de persona moral de derecho público. Es decir, los que obtienen como si se tratara de un simple particular. En este rubro se encuentran los ingresos derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del dominio privado del Estado; de las utilidades de los organismos descentralizados empresas de participación estatal, y los rendimientos de la Lotería Nacional o de Pronósticos Deportivos.

En el rubro de productos, conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008 aprobada el pasado 18 de octubre de 2007 por la Cámara de Diputados en su sesión ordinaria, podemos establecer que los ingresos que el Estado va a percibir por este concepto, ascenderán a \$ 6, 253. 3 millones de pesos (Seis millones, doscientos cincuenta y tres mil pesos 30/100 M. N.):

1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público:
 - A. Explotación de tierras y aguas.
 - B. Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
 - C. Enajenación de bienes:
 - a) Muebles
 - b) Inmuebles.

D. Intereses de valores, créditos y bonos.

E. Utilidades:

a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal

b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.

c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.

d) Otras.

F. Otros.

Ingresos derivados de financiamientos: este renglón comprende a los ingresos que piensa obtener el Estado por la emisión de bonos o valores gubernamentales en el ejercicio, como Certificados de la Tesorería de la Federación, Petrobonos o cualquier otro documento crediticio que él mismo lance al mercado para obtener vía deuda pública, recursos económicos para financiar el gasto público. En este rubro se incluyen también los financiamientos que por créditos directos obtenga la Federación, de Instituciones Crediticias de carácter nacional como extranjero. El Estado deberá señalar con anticipación los montos netos de endeudamiento que pretende obtener para un ejercicio fiscal.

Otros ingresos: dentro de esta clasificación, encontramos todos aquellos ingresos que no se acomodan en forma adecuada en cualquiera de las señaladas anteriormente, y la Ley de Ingresos de la Federación menciona en este apartado a los ingresos de los organismos descentralizados y de las empresas de participación estatal, así como a los financiamientos que ellos consignan para su propio desarrollo, y que no están contemplados en el presupuesto.¹⁰

¹⁰ Cfr. CERECEDO MABARAK, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., McGraw-Hill, México, 2000, pp. 20-23.

A modo de conclusión diremos que los ingresos fiscales o tributarios, con los que cuenta el Estado para allegarse de recursos y así satisfacer las necesidades de los gobernados son:

- 1) Impuestos
- 2) Aportaciones de seguridad social
- 3) Contribuciones de mejoras
- 4) Derechos
- 5) Aprovechamientos
- 6) Rezagos
- 7) Productos
- 8) Ingresos derivados de financiamientos
- 9) Otros ingresos

1.1.2. Ingresos no fiscales

De acuerdo a lo señalado en el punto anterior, por ingresos financieros o fiscales debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre para allegarse de recursos necesarios que satisfagan el gasto público, en adición a las prestaciones fiscales que recibe de los contribuyentes.

La captación, el manejo, la administración y la distribución de los ingresos no fiscales o financieros como también los hemos denominado, son para cualquier Estado una tarea muy importante y delicada, su debida planeación evita la inflación, el desequilibrio en la Balanza Comercial, una probable devaluación, el endeudamiento exterior y otras más como la reciente crisis financiera que vivió nuestro país en 1994.¹¹

¹¹ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., THEMIS, México, p. 85.

Al respecto Doricela Mabarak, afirma que reciben el nombre de ingresos extraordinarios haciendo referencia los ingresos no fiscales, aquellos cuya aplicación resuelve el Estado en condiciones especiales cuando acontece alguna circunstancia que hace necesaria dicha percepción. En este caso, se proyecta y ejecuta dentro del propio ejercicio fiscal un programa extraordinario con el objeto de obtener esos ingresos, los cuales concluyen su aplicación cuando culmina la causa que motivó su aparición, sin embargo, en la práctica una vez que se han implementado esos *ingresos extraordinarios* y probado su eficacia, se transforman en ingresos ordinarios. Cabe destacar que en la historia financiera de cada país se encuentran numerosos casos y ejemplos de ingresos que se crearon con el carácter de extraordinarios y posteriormente, por su definitividad y eficacia se transformaron en ingresos ordinarios del Estado.

Así, los ingresos extraordinarios del Estado son:

- a) Los impuestos extraordinarios
- b) Los derechos extraordinarios,
- c) Los empréstitos,
- d) La emisión de moneda,
- e) Las expropiaciones,
- f) Los servicios personales.¹²

En síntesis, son ingresos no fiscales o financieros como los denominamos en el punto anterior, aquellos que provengan de fuentes diversas de financiamiento a las que tenga acceso el Estado y que además son resultado de una serie de factores como el manejo de su política monetaria, los recursos naturales con los que cuente hasta sus posibilidades crediticias que tenga frente a otro Estado u organismo internacional. En nuestro cuadro de los ingresos del Estado establecimos que los ingresos no fiscales son:

¹² Cfr. CERECEDO MABARAK, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., Op. Cit., p. 15.

Empréstitos.

Son los préstamos que solicita el Estado con otro Estado u Organismo de carácter nacional o internacional como el FMI.

Emisión de Moneda.

Es una función del Estado y lo realiza a través de su Banco Central, se efectúa en proporción a las reservas de cada país. La reserva de un estado se integra generalmente de metales preciosos (oro preferentemente), por depósito de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales (generalmente dólares y euros) o “derechos especiales de giro” (instrumentos financieros internacionales comúnmente aceptados como reservas monetarias substitutivas del oro por ser éste un metal ya escaso).

Como conclusión podemos decir, que si bien la emisión de moneda es un ingreso no fiscal que está al alcance del Estado, deberá tomarse en cuenta si se trata de una regulación de la situación monetaria del mismo, de intentar frenar el desequilibrio presupuestario o bien de un ingreso público.

Emisión de Bonos de Deuda Pública.

Por bonos de deuda pública entendemos los instrumentos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista, recibiendo a cambio un precio determinado y emitiendo como contraprestación obligaciones de reembolsar su importe, más una prima o sobre precio en un cierto plazo y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.

Cabe aclarar, que la emisión de bonos al igual que los empréstitos, representan una fuente de ingresos para el Estado en la medida de su productividad. Es decir, el ingreso financiero que obtendrá el Estado por la emisión de Bonos de Deuda Pública será el que obtenga de su adecuada aplicación, que lo invierta en los sectores más productivos, que además de generar el dinero suficiente para cubrir los compromisos le genere una utilidad. Puesto que la simple emisión de bonos entre los inversionistas, equivale a la recepción de un préstamo, que hace las veces de anticipo a cuenta de futuras explotaciones ya sea de bienes o recursos cotizados en el mercado a un alto precio.

Amortización y conversión de la Deuda Pública.

Por amortización entendemos el pago oportuno y a su vencimiento, de las exhibiciones correspondientes al capital e intereses estipuladas en los empréstitos y bonos, que contrata o que son emitidos por el Estado. Mientras que la conversión es el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública.

Podemos afirmar que la amortización y la conversión representan un ingreso para el estado y reflejan una sana economía que utiliza el crédito como una forma de financiamiento.

Moratorias y Renegociaciones.

Los *procedimientos moratorias* como se denominan, consisten en la ampliación de determinados plazos convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses. Por otro lado, los *procedimientos de renegociaciones* implican un replanteamiento de total de la operación de que se trate, no solamente en lo relativo a capital de intereses, sino también en aquellos aspectos relacionados con garantías, programas de inversión, etc.¹³

¹³ Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Óp. Cit. pp. 103-105.

Por lo que podemos afirmar que las *moratorias* atienden exclusivamente a las condiciones de pago, las renegociaciones se refieren generalmente a las estipulaciones de un empréstito. De tal modo que estos dos conceptos constituyen verdaderos ingresos para el Estado toda vez que en la medida en que los nuevos plazos y las condiciones en que son fijados éstos generan la obtención de rendimientos que absorben la deuda pública redocumentada y producen adicionalmente ganancias.

Devaluaciones

Podemos afirmar que la devaluación debe entenderse actualmente en dos conceptos: el clásico o el tradicional, que es el que se ha presentado en nuestro País, derivado de los malos manejos de las finanzas públicas a cargo de nuestro gobernantes, lo que genera una crisis inflacionaria, el incremento de los productos de importación, la baja en el costo de las exportaciones, la escasez de mercancías y por consiguiente el incremento de los productos.

Revaluaciones.

Una revaluación es un incremento de la paridad cambiaria de una moneda en su cotización en los mercados internacionales. Teniendo su origen en un aumento sustancial de las reservas disponibles, debido a los excedentes obtenidos en numerosas ventas de exportación, al crecimiento del ahorro interno, al manejo prudente y planeado del gasto público, a la presencia de una economía sólida.

La revaluación es considerada una fuente de ingresos desde el momento en que amplía el crédito público y la capacidad de endeudamiento externo hasta los máximos niveles posibles, reduce el costo de las importaciones generando márgenes de utilidad en los intercambios monetarios con otras divisas. Empero, genera un grave inconveniente: encarece las exportaciones del país revaluador, que ve obstruido el acceso a los mercados internacionales no sólo en el ámbito

comercial sino en el crediticio, pues los préstamos que otorgue en igualdad de circunstancias a otros países, resultarán más gravosos para los aquellos receptores que tendrán que pagarlos en una divisa cuyo valor aumentó o va en aumento.

En síntesis, podemos establecer que las *revaluaciones* son una importante fuente de ingresos fiscales para el Estado en tanto no se presenten los inconvenientes que hemos señalado. Ya que como resultado del desmedido incremento de la paridad cambiaria de la moneda, se presenta la falta de competitividad en los mercados internacionales, la que a su vez redundará en disminuciones en el superávit de la Balanza Comercial.

Decomisos.

Conforme a una definición jurídico-penal, el *decomiso* consiste en la pérdida a favor del Estado de instrumentos utilizados para la comisión de un delito.

Nacionalizaciones.

La Nacionalización es el acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que en lo sucesivo, una determinada actividad económica queda reservada a la acción del Estado, expropiándose en consecuencia, todos los bienes y recursos propiedad de los particulares.

Privatizaciones.

Las privatizaciones son consideradas como un acto jurídico unilateral por virtud del cual el Estado se desprende de empresas o entidades que había tenido bajo su control exclusivo, para transferirlas, a cambio de un precio, a inversionistas privados, nacionales o extranjeros.

Sin embargo, no debe perderse de vista que los ingresos que se obtengan por este concepto son limitados y excepcionales, toda vez que al complementarse el programa de privatizaciones disminuyen las posibilidades de que el Estado genere mayores ingresos financieros por este concepto.

1.1.3. Relación Jurídico-Tributaria.

Al respecto, y en aras de dar una explicación lógica y sencilla diremos que nuestra propia Constitución establece en el artículo 31 fracción IV lo siguiente:

“Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹⁴

Sostiene MARGAIN MANAUTOU, que es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra, definiéndola como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado por cuanto que son dos conceptos distintos.

En efecto, puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra serie de obligaciones que serán cumplidas aún cuando la primera nunca llegue a coincidir con la situación prevista por la ley para que nazca

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente en el 2008.

la relación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal, y por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista en la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.¹⁵

Para el tratadista Narciso Sánchez Gómez, la relación jurídica-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley. Debemos entender por obligación jurídica-tributaria a la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo cumplimiento o pago extinguirá dicha obligación.¹⁶

Al respecto DELGADILLO GUTIÉRREZ, dice: “La relación jurídica-tributaria” es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria...

A efecto de precisar y diferenciar lo que debemos entender por relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, es conveniente partir de la norma jurídica, que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista en ella, es decir, mientras no se realice el supuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentran ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia...

¹⁵ Cfr. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, THEMIS, México, 1986, p.p. 340-341.

¹⁶ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano.*, 2ª edición, PORRÚA, México, 2001, p. 341.

La relación jurídica-tributaria es el vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derecho y obligaciones en materia tributaria, mientras que la obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria”.¹⁷

Por lo que concluimos que la **relación jurídica-tributaria** es el vínculo jurídico existente entre el gobernado y la autoridad recaudatoria y del cual se derivan derechos y obligaciones para ambos en materia tributaria.

A efecto de definir los siguientes conceptos, consideramos necesario remitirnos a los *Conceptos jurídicos fundamentales*, toda vez que las normas jurídicas en su generalidad contienen una o varias hipótesis cuya realización da nacimiento a las obligaciones y derechos que las mismas normas consignan.

Es común que se defina el *supuesto* como un hecho que produce un efecto jurídico. Conforme a esa definición el género próximo de éste concepto, es la noción de hecho. Sin embargo es erróneo considerar que los supuestos jurídicos refieren siempre a acontecimientos reales provistos de consecuencias normativas. Para algunos autores la palabra hecho refiere a “cualquier transformación de la realidad”. Otros juristas hablan de una “transformación del mundo exterior”. En estas definiciones dice Eduardo García Máynez, se halla implícita la idea de que un hecho es un suceso temporal y especialmente localizado que provoca al ocurrir, un cambio en lo existente. Declárese que cuando la ley enlaza a un acontecer de esta especie consecuencias normativas, aquél se transforma en *hecho jurídico*.¹⁸

¹⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, PAC, S.A. De C. V., México, 1985, p. 86.

¹⁸ Cfr. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 43ª ed., PORRÚA, México, 1992, pp. 170-171.

1.1.3.1. Hecho Generador.

El hecho generador es el actuar material que se realiza en la vida real que actualiza la hipótesis descrita por el legislador en la norma.

1.1.3.2. Hecho Imponible.

Nuestra legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal. Dicho presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas fiscales en forma abstracta e hipotética, se le ha dado el nombre de Hecho Imponible.

En cuanto a la definición de hecho imponible, el maestro Raúl Rodríguez Lobato dice: “nos acogemos a la formulada por el propio Sainz de bufanda que nos dice que es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, o bien “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

De acuerdo al autor referido, debe distinguirse entre el *hecho Hipotético* al que hemos aludido, *hecho imponible*, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el *hecho concreto, material*, que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto genera el *crédito tributario*; para poder hacer una distinción entre uno y otro, llama a este último, hecho generador.

De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad de someterlo o no al gravamen; está gravado. A pesar de ello, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir, y

tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal, que es el hecho punible.¹⁹

Por lo que concluimos que el **hecho imponible** es la hipótesis prevista en la norma fiscal de cuya realización depende la existencia o nacimiento de una obligación tributaria determinada.

1.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria.

De lo anterior se desprende que el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, *la obligación fiscal nace* en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador; ya que es en ese preciso momento cuando coincide con la situación abstracta que prevé la norma.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. (...)”²⁰

¹⁹ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª Edición, 14ª reimpresión, OXFORD, México, 2007, pág. 3-4.

²⁰ Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto en la ley como su presupuesto; que siempre será un acto o hecho de un particular.

Una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica, es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas tanto físicas como morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama el hecho generador de la contribución.

El nacimiento de la obligación tributaria está prácticamente condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan las utilidades, las ganancias, los honorarios, premios, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos puede ser la circunstancia en que se base la configuración del comentado deber.

La producción y desarrollo de las diversas actividades de la sociedad, hace visible el nacimiento del hecho generador del tributo, ya que al percibirse una riqueza, indiscutiblemente la persona física o moral que la detente queda obligada a contribuir al gasto público, de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y una vez que ello ocurre, se debe poner especial atención tanto en la determinación como en el entero del gravamen que realiza el sujeto pasivo; con la finalidad de que se cumpla eficazmente la obligación contributiva.

El autor Mario Plugiese, es su obra Instituciones de Derecho Financiero, señala que para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una

obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aún cuando se requiera ese acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria es aquél en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente.

De lo anterior se desprende que no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se dé el nacimiento de una contribución, ya que ésta surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social el supuesto jurídico, y posteriormente en caso de que alguna autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo correspondiente.

El hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia establecida hipotéticamente en la norma jurídica, cuya realización provoca el *Nacimiento de la Obligación* tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la sociedad y que por tanto actualiza la hipótesis normativa plasmada en la norma jurídica.²¹

En conclusión, **el nacimiento de una obligación** es la consecuencia jurídica fiscal de la actualización del hecho imponible a través del hecho generador.

1.2.1. Exigibilidad de la obligación.

La exigibilidad de la obligación fiscal significa para el Estado la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en

²¹ Cfr. PLUGIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*, PORRÚA, México, 1976, pp. 245-253.

virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, consecuentemente, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1996, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible.²² Empero, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación.

“**ARTICULO 145.** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución. (...).”²³

Por lo tanto, la **exigibilidad de la obligación** tributaria radica en la facultad de la autoridad fiscal de hacer efectiva cualquier obligación o crédito del contribuyente, que tenga a su favor por los medios legales que prevé la legislación fiscal.

1.3. Sujeción a la norma Tributaria.

Quienes sostienen esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Lo que significa que la obligación no está de ningún modo supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción, consecuentemente, se dice que en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

²² Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit. p. 120.

²³ Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008.

Así concluimos que la **sujeción a la norma tributaria** está vinculada a la relación jurídica y **radica** en la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, tal y como lo prevé nuestra Constitución en su fracción IV del artículo 31.

1.4. La no sujeción.

Por *no sujeción*, debemos entender la actualización de la hipótesis prevista en la norma (hecho generador), pero dicha actualización no constrañe a los sujetos por disposición de la misma ley a dar cumplimiento a la obligación prevista.

Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo en su obra, escriben al respecto:

En la no sujeción el hecho generador sí se realiza pero, por disposición de la ley, las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, la obligación no nace porque el sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma, es decir, no queda sujeto a la disposición legal. En este sentido, no se puede hablar de una liberación o perdón de obligaciones, ya que para que esto suceda, las obligaciones previamente deben nacer, lo cual no se dan en estos casos.²⁴

Retomando lo anterior, el hecho imponible debe señalar que objeto grava, qué sujetos abarca, sobre qué bases se va a determinar y qué cuota o tarifa se va a aplicar, así que al no establecer a determinados sujetos en su configuración, la obligación no nace para ellos.

²⁴ Cfr. PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. *Derecho Fiscal*, Ed. BANCA Y COMERCIO, México, 2000, p. 136.

Por tanto, podemos concluir que en **la no sujeción** se realiza la situación jurídica o de hecho establecida en el hecho imponible, pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye.

1.5. Los Estímulos Fiscales.

Los estímulos fiscales en general, cualquiera que sea su objetivo son positivos, eficaces y conducen a incrementar la competitividad internacional de una economía; puesto que aceleran el ritmo de creación, difusión de innovaciones fomentan el comercio interior y el exterior, mejorando la productividad y el bienestar social.

Son elementos del estímulo fiscal los siguientes:

- a) 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.
- b) Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.
- c) Un objetivo de carácter parafiscal. 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.²⁵

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

1.5.1. Concepto de Estímulo.

El concepto de estímulo lo encontramos en el Diccionario Jurídico:

“El estímulo fiscal es un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él, ciertos fines de carácter parafiscal”.²⁶

Para efectos del presente trabajo, se entenderá por estímulo fiscal un gasto fiscal que el Estado debe absorber, como el costo que implica proteger o dar relevancia a cierta actividad económica.

1.5.2. Clasificación de los estímulos.

Los estímulos fiscales pueden ser: generales o específicos.

- a) **Generales:** Son aquellos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente.

²⁵ Diccionario jurídico 2000, Desarrollo jurídico Copyright 2000.

²⁶ Ídem, Diccionario jurídico 2000, Desarrollo jurídico Copyright 2000.

- b) **Específicos:** Son los que sólo pueden hacerse efectivos respecto de un tributo específico.

También pueden clasificarse en:

- c) **Federales y locales,** según sea el ámbito de su competencia federal o local.

En síntesis, los estímulos fiscales se consideran una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario, puede hacer valer a su favor, respecto de un impuesto a su cargo. Siendo éste un gasto que debe efectuar el Estado para incrementar el desarrollo tecnológico, industrial, económico, comercial, así como promover la competitividad.

A través de los estímulos fiscales se busca que lo que se produzca sea innovador, ya que innovación es igual a negocio. Por lo tanto los estímulos no sólo deben beneficiar un sector de la industria sino se deben traducir en un negocio para el País, ejemplo de ello es que a partir de su introducción en la política económica se han ido incrementando considerablemente y ahora están inmersos en sectores tan importantes como el medio ambiente, la ciencia, la tecnología, el trabajo y evidentemente en el cine.

En el siguiente Capítulo analizaremos los estímulos fiscales que contempla el Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, haciendo énfasis en el que va dirigido a la industria cinematográfica.

CAPÍTULO II.

ESTÍMULO FISCAL REGULADO EN EL ARTÍCULO 226 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1. El ISR en México.

En 1921 para llevar a cabo los festejos del Centenario de la consumación de la Independencia en la Ley llamada del Centenario o de 1921 se cobraba una cantidad para estos efectos. Sin embargo es hasta 1924 que el Impuesto sobre la Renta se implanta en México.

Es necesario referir que en la época de la Colonia, el país vio nacer un sinnúmero de impuestos especiales, con el fin de dotar de fondos a la metrópoli, ya que la Corona Española consideraba que las Colonias debían proporcionar tales ingresos. Y por tanto fue durante el periodo revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical, precisamente con el Impuesto del Centenario de 1921, así se inicia el Impuesto sobre la Renta en México.

LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921.

Fue promulgada siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda, Adolfo de la Huerta, el 20 de julio de 1921. Dicha ley establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares, y sólo tuvo un mes de vigencia.

El Decreto estaba dividido en 4 capítulos, denominados “*Cédulas*”:

1. Del ejercicio del comercio o de la industria.
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
3. Del trabajo a sueldo o salario.
4. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

La *base* del impuesto estaba constituida por los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921. Al determinarse el impuesto sobre los ingresos no se estaba gravando realmente a los causantes de acuerdo a su capacidad económica, ya que para lograr este fin la base del impuesto debe ser la

utilidad que obtenga cada contribuyente, porque es la que le da tal capacidad al momento de modificar su patrimonio.

Los *sujetos* de este impuesto fueron los mexicanos y extranjeros que tuvieran en el territorio sus ingresos. Quedaban exentas del pago de este impuesto las personas cuyos ingresos o ganancias fueran menores a \$100 pesos mensuales.

El impuesto debería ser *pagado* dentro de la primera quincena de septiembre del mismo año, mediante la cancelación de estampillas que llevaban impresa la denominación "Centenario".

Cada cédula tenía su propia *tarifa*, misma que estaba dividida en tres o cuatro categorías. Las cuales iban de \$ 400.00 mensuales a \$ 1,200.00 con una tarifa progresiva de 1% a 4%. Para los asalariados de \$ 750.00 a \$ 1,200.00 la progresiva sólo se calculó de 1% a 3%. La colocación de dinero se gravó de \$250.00 a más de 750.00 con 1% a 4% de los rendimientos.²⁷

LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924 Y SU REGLAMENTO

Para 1924 tenemos que la ley del Centenario es superada por la Ley del 24. Esta ley, dejó de tener un carácter transitorio y marca el inicio del sistema cédular que rigió en nuestro país aproximadamente cuarenta años. Fue promulgada el 21 de febrero de 1924, siendo todavía Presidente de la República el General Álvaro Obregón, su ministro de Hacienda, el Ing. Alberto J. Pani, le propuso la creación esta nueva ley, con carácter permanente, la que se promulgó el 21 de febrero 1924, denominándose "Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y

²⁷ Cfr. CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, THEMIS, México, 1987, pp.1-2, V.I.

Utilidades de las Sociedades y Empresas". Se dividía en dos grandes capítulos relativos a:

1. Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
2. Las utilidades que obtuvieran las sociedades y empresas.

En esta ley no se estableció ninguna cédula que gravara los productos o rendimientos de capital, a pesar de que por tratarse de un sistema cedular podía graduar fácilmente la intensidad con que se deseaba aplicar el impuesto a las diferentes clases de ingreso.

El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas cuya tasa fluctuaba entre el 1% y el 2% lo cual significó un retroceso en la progresividad de las tasas en comparación con la Ley del Centenario; aquellos trabajadores que tuvieran dos patrones debían acumular el ingreso para que les fueran aplicadas las tasas progresivas y entonces los patrones deberían de retener los impuestos a sus asalariados.

La base gravable de las sociedades y de las empresas para el cómputo del impuesto era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año y no se consideraron en la clasificación de ganancia, por tener carácter eventual, las donaciones, los legados y los ingresos por apuestas o loterías.

Así, esta ley a) estableció un régimen global para las empresas, ya que el gravamen atendía al sujeto, al negocio que obtenía la utilidad, independiente de la fuente de ingreso; y b) únicamente gravó los ingresos en dinero o en especie, olvidándose del factor crédito que también modifica el patrimonio de las sociedades y de las empresas.

La forma de pago era mediante estampillas y se debían de formular declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la SHCP. Se estableció un término de 5 años para la prescripción del cobro de impuestos y multas por parte del Estado.

El 5 de abril de 1924, se adicionó esta ley con una serie de artículos con el fin de gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuente de riqueza situadas en el territorio nacional marcando, desde el principio de la legislación del impuesto, la aceptación de la teoría de la fuente del ingreso gravable. Esta ley sentó las bases para el establecimiento de la LISR en nuestro país.

Por su importancia referiremos brevemente la disposición que en torno a esta ley se publicó:

Reglamento de la Ley de 1924.

El Reglamento de la Ley de 21 de febrero de 1924, fue promulgado el mismo día de la publicación de la ley. Establece claramente quienes son los causantes del Impuesto sobre la Renta.

En el caso de las sociedades, estableció un pago provisional en el mes de julio, para liquidar el impuesto teóricamente causado en un semestre y señaló el mes de enero del año siguiente para que se hiciera la manifestación definitiva correspondiente al año anterior.

Quedó señalado el plazo de diez días para dar aviso de Iniciación de operaciones, clausura o reapertura de las mismas, cambio de domicilio, de nombre o de razón social y traspaso. Lo anterior sin duda, representa un antecedente de los requisitos que establece la legislación actual.

El artículo 8o. del Reglamento, establecía las deducciones que podían hacer las empresas, principalmente el costo de las materias primas; los fletes; el arrendamiento de los locales; los sueldos pagados; los gastos normales del negocio; los intereses por capitales tomados en préstamo y las primas para cubrir determinados riesgos del negocio; las pérdidas sufridas por caso fortuito o de fuerza mayor; una cantidad "razonable" por depreciación de las maquinarias y mobiliario y otra por amortización, que no debería exceder del 5% del capital social. En determinadas industrias, como la del petróleo, se podían fijar cuotas de depreciación especiales. Finalmente, serían deducibles los impuestos pagados al Municipio, al Estado y a la Federación durante el año.

LEY DE 18 DE MARZO DE 1925.

Esta ley, **recibió el nombre por primera vez de Ley del Impuesto sobre la Renta**, y rigió por dieciséis años, que si bien sufrió varias transformaciones, definía con mayor precisión lo que debía entenderse por ingreso, ya que incluía el factor crédito que había estado olvidado en la Ley de 1924. Fue expedida siendo Presidente de la República el General Plutarco Elías Calles y Secretario de Hacienda y Crédito Público el Ingeniero Alberto J. Pani.

Modificó la forma de pago contenida en las dos leyes anteriores, ya que establecía que el impuesto podría cubrirse en timbres, en efectivo, o en cualquiera otra forma que determinara el Reglamento, haciendo más flexible el mismo.

Continuaron exentas del pago del impuesto las empresas, sociedades, cámaras y corporaciones con fines benéficos, de cultura o de servicio público.

Esta Ley recogió la idea de participación del impuesto establecida en la Ley de 1924, destinando un 10% al Estado y otro 10% al Municipio, pero la condicionó al hecho de que esas entidades no gravaran las mismas fuentes que la Ley de Renta y, en todo caso, que éstos redujeran sus tarifas disminuyéndolas en una

proporción equivalente al 10% que otorgaría la Federación. Evitando con ello la doble tributación sobre una misma fuente.

Quedó dividida en 7 “Cédulas”: Comercio, Industria, Agricultura, Imposición de capitales, Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado, Sueldos y Honorarios de Profesionistas.

La tarifa sufrió un aumento de una unidad en cada uno de los tantos por ciento fijados en ella para las empresas explotadoras de concesiones del Estado, salvo el caso de los bancos, con lo cual la progresión de la tarifa aumentó hasta el 9% para estos casos.

Como obligaciones generales de los causantes, con excepción de los de Cédula VI (referente a sueldos), existían la de llevar los libros de contabilidad que se fijaron en el Reglamento, y para los de cédula I y II que debieran llevar dichos libros, la de practicar un balance anual, cuya fecha no podía ser variada sin anuencia de la Secretaría de Hacienda. Estaban gravados con una tarifa singular, cuyas tasa iban del 2% al 8%, estando exentas del impuesto las utilidades anuales hasta por la cantidad de \$2, 500. Establecía como término de prescripción para el ejercicio del crédito fiscal cinco años. Para la restitución del pago demás hecho por los causantes, se estableció un plazo de igual, que posteriormente se redujo a dos años.

La Cédula VI (sueldos), reflejó una gran visión del legislador, toda vez que contenía dos tarifas: la Tarifa “A”, que se refería a los ingresos obtenidos en cualquier parte del país, excepto para los causantes que residen en el Distrito Federal, en las ciudades fronterizas con los estado Unidos de América y otras en las que el costo de la vida era superior al que había en las demás regiones del país, y la trifa “B”, que contemplaba a los causantes o comprendidos en la tarifa anterior.

En lo referente a rendimientos de capital, en la legislación fiscal mexicana se incluyó por primera vez el interés supuesto anual de 6% para determinadas operaciones en que no se pactara interés, o bien, que siendo pactado fuere inferior a dicho porcentaje.

Por su importancia referiremos brevemente la serie de disposiciones que en torno a esta ley se publicaron:

Reglamento de 22 de Abril de 1925.

Aproximadamente un mes después de promulgada la ley, fue publicado su reglamento. El Reglamento de la Ley que se ha venido comentando, se inicia con una serie de normas relativas a las declaraciones que estaban obligados a presentar los contribuyentes y los plazos para exhibirlas. Se estableció la necesidad de la acumulación de los ingresos obtenidos en dos o más empresas gravadas en una misma cédula y que pertenecieran a un mismo dueño. Por virtud del artículo 4º, las sociedades que estuvieran vinculadas, aun cuando tuvieran personalidad jurídica distinta, podían presentar sus declaraciones con datos consolidados, siempre que obtuvieran permiso de la Secretaría de Hacienda, y sólo con su intervención esta política podía ser variada, para que presentaran independientemente sus manifestaciones.

Los causantes que tuvieran un capital mayor de \$2,000.00 tenían la obligación de llevar los libros de contabilidad establecidos en el Código de Comercio: diario, mayor e inventarios y balances. Quienes tuvieran una capital menor, deberían llevar solamente un libro de ingresos y de egresos.

Tanto la Ley, como su Reglamento sufrieron grandes modificaciones, de las cuales destaca la hecha con la reforma de 27 de diciembre de 1930, ya que se establecieron lineamientos más claros en relación con la amortización y la depreciación, a la vez que se adoptó el método de la línea recta, mismo que

imperera actualmente; en el cual se fijan porcentajes de deducción máximos y no progresivos.

Reglamento de 18 de Febrero de 1935.

El Reglamento de la Ley de 1925 había sufrido una serie de reformas, modificaciones y adiciones, que obligaron a reordenar todos estos preceptos en uno nuevo publicado el 18 de febrero de 1935, en el cual además de las disposiciones elaboradas con anterioridad, se introdujeron algunas nuevas con la finalidad de regular las situaciones hasta entonces no previstas.

Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939.

Durante el período comprendido entre los años de 1931 y 1948, se crearon una serie de leyes complementarias a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se sintetizan en la necesidad que tenía el Estado de obtener recursos para satisfacer las necesidades apremiantes que tenía la nación, originadas principalmente por el estado de guerra existente en esa época.

La iniciativa de ley del Impuesto sobre el Superprovecho decía: “Las Juntas Calificadoras, cuando los inventarios o balances hayan sido certificados por contadores autorizados por la SHCP para hacer la certificación de esta clase de documentos, podrán proceder a la calificación de las declaraciones, limitando la comprobación de los datos declarados, a la confronta de aquellas partes de la contabilidad que juzguen indispensables.”²⁸

Al promulgarse esta Ley, el erario obtendría participación en las utilidades que obtuvieran en demasía los contribuyentes que tuvieran ingresos anuales superiores a \$100, 000 pesos.

28 Compilación de Leyes del Impuesto sobre la Renta (1921-1953). Licenciado Hugo B. Margáin. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1957. Cit. por Calvo Nicolau Enrique y Enrique Vargas Aguilar, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, THEMIS, México, 1987, p.12, V.I.

El espíritu de esta ley se ve reflejado al crearse la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes del 29 de diciembre de 1948 y posteriormente en la tasa complementaria sobre utilidades excedentes de la ley del 31 de diciembre de 1976.

Ley de 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.

Esta Ley fue promulgada siendo presidente de la República el General Manuel Ávila Camacho y como secretario de Hacienda el Lic. Eduardo Suárez, agrupaba a los contribuyentes en Cédulas, la Cédula I se refería al comercio, industria y agricultura; la Cédula II se componía de los intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares, la Cédula III contemplaba las participaciones provenientes de explotación del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, por los Estados o por los Municipios; la Cédula IV los sueldos; la Cédula V a los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculo.

Precisamente la Cédula V, honorarios introdujo el sistema de categorías, lo que originó controversias que provocaron un cambio posterior, ya que adolecía del defecto de gravar ingresos, desvirtuando el principio de la Ley del Impuesto sobre la Renta que es el de gravar las utilidades.

Por reforma del artículo 15 en su fracción IX bis, se creó el impuesto sobre dividendos que repartieran sociedades mexicanas o extranjeras que actuaran dentro del territorio nacional.

La tasa reservada a los dividendos fue del 8% proporcional y quedaron exentos de la tasa progresiva, de conformidad con el artículo 17 del referido ordenamiento.

Por lo que el impuesto sobre dividendos se transformó, y desde entonces se denominó Impuesto sobre Ganancias Distribuibles.

El 30 de diciembre de 1947 se iniciaron reformas, modificándose el artículo 14 para excluir del gravamen los ingresos derivados de arrendamientos efectuados por sociedades civiles.

Finalmente, la Ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el Impuesto sobre la Renta, sino el Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Por virtud de estas reformas, la exención de que gozaban los dueños de coches de alquiler se limitó al propietario de un sólo automóvil de alquiler destinado al transporte de pasajeros.

Por su importancia, referiremos brevemente la disposición que en torno a esta ley se publicó:

Reglamento de 31 de Diciembre de 1941.

Siguió los lineamientos del Reglamento anterior en cuanto a su división lógica y a la forma de presentar las materias que trató, haciéndose adiciones a los textos, en concordancia con las modificaciones que había sufrido la Ley.

También se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, no admitiendo los gastos no consignados en su asiento respectivo aun cuando hubiera documentos que los acreditaran, ni se autorizaban deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

Posteriormente, en diciembre de 1949, se implantó una nueva serie de reformas al Reglamento, entre las cuales se destaca la del artículo 27, fracción VII, destinada a regular la determinación del costo para los causantes con ingresos mayores de

cinco millones de pesos, con lo cual se abrió un régimen de mayor control para estos causantes, obligándolos a llevar, mediante los registros necesarios, una contabilidad de costos, con sus peculiaridades para comerciantes, industriales, agricultores y ganaderos.

Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento.

En esta ley se volvió al sistema original de 1925 que había sido reducido en 1941 al incorporarse a la primera cédula las dos siguientes. No significó transformación o evolución en la estructura del impuesto sobre la renta, agrupaba a los causantes en las siguientes 7 cédulas:

Cédula I- Comercio

Cédula II- Industria

Cédula III- Agricultura, Ganadería y Pesca

Cédula IV- Remuneración del trabajo personal

Cédula V- Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas

Cédula VI- Imposición de capitales, y

Cédula VII- Regalías y enajenación de concesiones

Se consignaron en la Ley las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable por primera vez, lo cual constituyó un avance importante en técnica legislativa.

La innovación más importante que establecía el anteproyecto de esta ley era la creación de una cédula complementaria que iniciaría la transformación del impuesto sobre la renta, en cuanto a impuesto personal, en un impuesto global. Cabe mencionar que dicha disposición no fue aprobada debido a cierto temor de que se obstaculizara la inversión privada. A cambio se pidió que se eliminara.

En los últimos títulos de esta ley se regulaba el recurso administrativo de reconsideración, en el que se mencionaba que los causantes, mediante la presentación de escritos, podían interponer ante el Director del Impuesto sobre la Renta dicho recurso contra resoluciones dictadas por los organismos Calificadores o Liquidadores.

El 30 de enero de 1954, fue Reglamento, cuya estructura fue modificada siguiendo los lineamientos enmarcados en la Ley. Estableció la obligación para los causantes en la Cédula II que obtuvieran ingresos superiores a \$ 3, 000, 000 de presentar un estado de costo de producción anexo a su declaración del impuesto sobre la renta.

Por decreto de 28 de diciembre de 1961 esta ley sufrió sus principales modificaciones, tuvo como principal adición la Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulados, la que en materia de impuesto personal trataba de corregir las injusticias del sistema cédular. Dicha tasa complementaria gravaba a las personas físicas (mexicanos, cualquiera que fuera su lugar de residencia y extranjeros residentes en México), que percibieran ingresos gravados en dos o más cédulas, siempre que éstos, en una año natural, excedieran de \$180, 000.

También se estableció para los contribuyentes que efectuaban pagos en demasía, que las autoridades fiscales deberían devolver o compensar dichos excesos dentro del término de tres meses siguientes a aquél en que hubieren presentado la declaración definitiva, de lo contrario el contribuyente tendrá derecho a que se le pagaran intereses a razón del 9% anual.

En esta ley fue suprimido el recurso de reconsideración administrativa, por lo que los contribuyente sólo podían acudir a los tribunales competentes para obtener una resolución final, lo que originó mayor trabajo y espera por lo que actualmente un recurso similar fue implantado nuevamente con ciertas variantes en el Código Fiscal de la Federación.

Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento.

Se abandonó por primera vez el sistema cedular, haciéndose una división de dos Títulos únicamente, correspondiendo uno de ellos al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas y el otro al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. También por primera vez se hizo un intento de llegar al impuesto global, aún cuando no se logró del todo, a pesar de que esta ley estuvo en vigor durante 16 años, desde 1965 hasta 1980. No se logró la globalización del impuesto, en virtud de que dejaban de acumularse a los demás ingresos que obtenía el contribuyente persona física, los intereses que percibiera de ciertos valores de rendimiento fijo, así como los que percibiera por concepto de dividendos y los ingresos que derivaban de actividades empresariales.

Al igual que en la Ley de 1953, se incluyeron en este cuerpo legal las deducciones que podía efectuar el contribuyente de los ingresos que percibiera, para determinar la utilidad fiscal sujeta al pago del impuesto, por lo que no se volvió a caer en el error en el que se incurrió en leyes anteriores a la indicada, en las que eran los reglamentos los que señalaban las deducciones que podían efectuar los contribuyentes.

Como sujetos del impuesto no sólo se incluyeron a las personas físicas y morales que obtuvieran ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, sino también a las asociaciones y sociedades de carácter civil, las cuales tenían que determinar el impuesto en la misma forma en la que la hacían los demás contribuyentes. También se consideró como sujeto del Impuesto Sobre la Renta a las unidades económicas sin personalidad jurídica.

En relación con la percepción de ingresos por los sujetos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, se estableció que no serían acumulables los dividendos o utilidades que fueran percibidos de toda clase de sociedades que operaran en el

país y de las mexicanas que operaran en el extranjero, siempre que estos ingresos correspondieran al causante en su carácter de accionista o socio.

Esta disposición tuvo la intención de reconocer la realidad económica consistente en que no obstante, que los accionistas y la persona moral fueren entes jurídicos independientes, los primeros utilizaban a la segunda sólo como un vehículo para generar utilidades. De esta manera, se evitaba que las utilidades que iban pasando de una empresa a otra en forma de dividendos, por ser una de ellas accionista de la otra, multiplicaran la causación del gravamen, lo cual ocurriría si cada una de las sociedades tuviera que considerar como ingresos gravables los dividendos que obtuviera de otras sociedades en las que fuera accionista.

También se estableció que no sería ingreso acumulable el Impuesto al Valor Agregado que se trasladara a los contribuyentes en los términos de la Ley respectiva. Se estableció también como ingreso del contribuyente, el que estimaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proveniente de compras o adquisiciones que no se hubieren declarado. Para determinar la utilidad omitida, se atendía al factor de utilidad bruta que con respecto al costo declarado hubiere obtenido el contribuyente, en el ejercicio en que se presentara este hecho.

Esta Ley continuó con el sistema previsto en la de 1953, que permitía al causante que realizara ventas en abonos, el optar por considerar el total del precio pactado como ingreso del ejercicio, o bien, que acumulara únicamente los bonos que efectivamente le pagaran sus clientes en el ejercicio. Este sistema fue adoptado por muchos contribuyentes ya que permite diferir el pago del impuesto sobre la renta, hasta que realmente se obtiene el efectivo proveniente de las ventas que generan la utilidad, que es la que da origen al pago del referido impuesto.

En relación con el costo de ventas, por primera vez en la legislación mexicana se dio reconocimiento a la técnica contable, ya que se estableció en el artículo 20, fracción II, que de los ingresos acumulables podía deducirse el costo de las

mercancías o de los productos vendidos, que se determinaba conforme a lo que denominaba la técnica contable sistema de valuación de costeo absorbente, con base en costos históricos; estableciéndose también que los inventarios tenían que valuarse por cualquiera de los métodos siguientes: 1) costos identificados; 2) costos promedio; 3) primeras entradas primeras salidas; 4) últimas entradas primeras salidas; y 5) detallistas.

Respecto a la deducción de la depreciación y la amortización para absorber a través de los resultados de varios ejercicios, el importe de las inversiones que se hicieran a activos fijos, se continuó con el criterio de establecer tasas de depreciación anual para los activos fijos, pero ampliándose la clasificación de dichos activos, e comparación con la que se tuvo en la Ley anterior. A juicio de los autores de la obra mencionada, Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar, el legislador incurrió en un desacierto, al excluir de la Ley la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante causa justificada que expusiera el contribuyente, autorizara porcentajes de depreciación superiores a los establecidos en la Ley.²⁹

Se introdujo por primera vez la posibilidad para el contribuyente de poder deducir su utilidad gravable, el importe de las pérdidas de operación que hubiere sufrido en los cinco ejercicios anteriores. Fue la primera ocasión en que el legislador reconoció que el incremento patrimonial de los contribuyentes en un determinado ejercicio, también se ve afectado por las pérdidas que hubiere sufrido en ejercicios anteriores, por lo que sólo aceptando la deducción de estos conceptos se podía lograr la *equidad tributaria* que se encuentra en nuestra Constitución Política.

Las disposiciones relativas a la amortización de pérdidas de operación sufrieron diversos cambios, conservándose en la ley actual esta importante deducción para las empresas.

²⁹ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Op. Cit. p. 22.

En relación con la deducción por concepto de créditos incobrables, se eliminó de la Ley la disposición que permitía a los contribuyentes deducir el uno al millar de sus ingresos netos por el referido concepto, para establecerse que dichas pérdidas se considerarían realizadas cuando se terminara el plazo de prescripción que correspondiera, o antes, si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

En relación con la deducción de gastos por concepto de publicidad y propaganda, se estableció que sólo se podía deducir en el ejercicio en que se efectuara la erogación del 60% de la misma, y que el saldo correspondiente se tendría que deducir en los ejercicios siguientes a razón de del 15% en los dos primeros años y el 10% en el tercero. Fue una medida con fines recaudatorios únicamente que tenía como objeto incrementar la base gravable de los contribuyentes, de modo que posteriormente la Ley se modificó eliminar tal situación y permitir la deducción total en el ejercicio en el que los gastos se efectuaran.

Tratándose de las aportaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social, sólo se permitió la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones que correspondieran a trabajadores del salario mínimo, por lo que no sería deducible cualquier gasto representado por cuotas obreras que absorbiera el patrón y que fueran a cargo de trabajadores que tuvieran salarios superiores al mínimo vigente.³⁰ Esta disposición no se conserva en la actual LISR, ya que como lo establece en el artículo 29 fracción VIII, los contribuyentes podrán deducir las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando estas sean a cargo de los trabajadores, sin mencionar restricción alguna.³¹

Se estableció que no serían deducibles las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones, obligaciones y otros valores mobiliarios, salvo que su adquisición y enajenación se efectuara dando cumplimiento a los requisitos

³⁰ CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Op. Cit. p. 22.

³¹ Artículo 29 fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2008.

establecidos en las reglas generales expedidas en su momento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La tarifa para el pago del impuesto se incluyó en el artículo 34, en la cual se contenían tasas que iban del 5% para los primeros \$2, 000 de utilidad, hasta el 42% cuando se obtenían más de \$500, 000 de utilidad.

Para las personas físicas se estableció que las erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado el contribuyente en un determinado año, se consideraban ingresos gravables. En términos generales, la forma de gravar a las personas físicas por los diferentes tipos de ingresos que obtuvieran durante un año de calendario se mantuvo igual que en la Ley de 1953, con pocas modificaciones. Entre ellas destacan las siguientes:

Se estableció una exención a favor de las personas físicas que obtuvieran ingresos derivados de la enajenación de su casa habitación, si el importe de dicho ingreso lo invertían en la adquisición o construcción de otro inmueble en el que establecieran su domicilio.

Para las personas que percibieran ingreso por concepto de arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, se estableció la posibilidad de deducir una cantidad equivalente al 30% de los ingreso obtenidos.

Se permitió que a las personas físicas que enajenaran acciones o inmuebles que ajustaran el costo de adquisición con tasas que anualmente aprobara el Congreso de la Unión.

Por primera vez en la Ley se establecieron como ingresos gravables del contribuyente, los que obtuviera por la adquisición de bienes, como es el caso de la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, los ingresos por accesión que se dieran en terrenos de propiedad del contribuyente, así como cuando se adquirieran bienes en un precio inferior a su valor de avalúo.

Se eliminó de la Ley el impuesto sobre ganancias distribuibles que se establecía en la Ley de 1953, que consistía en cobrar al impuesto al accionista por el simple hecho de que hubieren ganancias susceptibles de ser distribuidas, aun cuando efectivamente no se repartieran. El nuevo sistema consistió en causar el impuesto a tasa que fluctuó del 15% al 21% hasta que efectivamente se decretara la ganancia a favor de los socios o accionistas.

En 1977 se modificó la Ley para volver al sistema de ganancias susceptibles de ser distribuidas, pero fue derogada al año siguiente esta disposición, teniendo efectos retroactivos a 1977, por lo que este nuevo intento de gravamen no llegó a tener ninguna aplicación práctica.

Se consideró en la Ley como un concepto equivalente al de utilidades distribuidas, los préstamos que efectuara una sociedad a sus socios o accionistas, excepto que tales préstamos satisficieren determinados requisitos que la propia Ley señalaba.

Por primera vez se introdujo en la Ley el sistema de la “transparencia fiscal” para los accionistas personas físicas de las sociedades mercantiles, sistema que permitía que la persona física dedujera del impuesto sobre la renta a su cargo, una parte del que hubiere pagado a la sociedad. Este sistema fue tan complicado a tal grado que tuvo muy poca aplicación.

Se establecieron cantidades que podían deducir las personas físicas por concepto de cargas familiares, en cantidades que fluctuaron de \$1, 500 a \$6, 000 anuales por ascendientes, descendientes y cónyuge. Con el paso del tiempo perdieron tanto valor estas deducciones, que se optó por sustituirlas por una cantidad equivalente al salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año. Con este cambio la deducción anual se fue ajustando automáticamente, en la misma medida en que se incrementaba el salario mínimo.

También se contemplaron en la Ley como deducciones a favor de los contribuyentes, los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios que efectuara para el mismo, para su cónyuge o para la persona con quien viviera en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta. Estas deducciones se permitían siempre y cuando los beneficiarios de los gastos médicos, dentales u hospitalarios, no tuvieron ingresos propios gravados por la Ley, en una cantidad igual o superior al salario mínimo anual de la zona económica del contribuyente. También se permitió la deducción de gastos funerales y los donativos. Estas deducciones se conservan en la Ley actual, ya con restricciones, por ejemplo los donativos no pueden exceder del 7% del monto de la utilidad de ejercicios fiscal anterior.

No fue sino hasta el 4 de octubre de 1977 (trece años después de que dicha Ley entró en vigor), cuando se publicó el Reglamento de la misma.

En opinión de los autores del libro consultado este ordenamiento tuvo muchos aspectos inconstitucionales, debido a que contenían disposiciones que iban más allá de lo que la Ley señalaba. Sin embargo, eran cuestiones que beneficiaban a los contribuyentes y por ese motivo nunca llegaron a trascender al ámbito judicial.

Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias

Fue a partir de 1978 cuando se adicionó a la Ley el Título II Bis, denominado “De la Tasa Complementaria sobre Utilidades Brutas Extraordinarias”, tasa que estuvo en vigor un año solamente, pues fue suprimida a partir del 1º de enero de 1979.

Leyes conexas con el Impuesto Sobre la Renta.

Entre las leyes más directamente relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, se encuentran las siguientes:

- a) Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931 y su Reglamento;
- b) Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su Reglamento;

- c) Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936 y su Reglamento;
- d) Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939, y,
- e) Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948.

Posteriormente tenemos ya las reformas:

Reformas a la Ley de 1954, de las que brevemente referiremos sus

Antecedentes: en el año de 1954 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y con ella se inició la tercera etapa legislativa de este impuesto en México. Esta Ley, además de incluir una serie de nuevos e importantes preceptos y de reagrupar, en forma lógica los correspondientes a la legislación anterior, rigió sin ninguna modificación durante los años de 1954 y 1955. Fue hasta 1956 cuando se introdujeron algunas reformas de consideración, a las cuales nos referimos más adelante.

El antecedente más remoto de la legislación del Impuesto sobre la Renta en su primera etapa, lo formaron las leyes de 1921, 1924 y 1925. La primera, llamada Del Centenario, fue la Ley que estableció el Impuesto sobre la Renta en México; mas como era de carácter transitorio, debemos considerar la segunda y tercera de las citadas, como las que fundaron definitivamente este impuesto.

Con el desarrollo del gravamen sobre la Renta, renglón cada vez más importante del Erario Federal, fue indispensable introducir en la legislación una serie de reformas, hasta llegar a la Ley de 1941, con características de un nuevo ordenamiento, que abre la segunda etapa legislativa de este impuesto, y constituye el antecedente próximo de la Ley de 1954.

A su vez, la Ley de 1941 y su Reglamento, sufrieron una serie de modificaciones necesarias por la transformación de la estructura económica del país, en intenso

desarrollo industrial, así como por el cambio de criterio en la política fiscal, cuyas doctrinas más avanzadas aconsejan fincar las bases de la recaudación en impuestos directos sobre rendimientos, en vez de acudir a los indirectos a la producción, importación o venta de mercancías o servicios.

Las reformas a la Ley y al Reglamento de 1941, aparecieron agregadas a los artículos entonces existentes, mediante párrafos que con frecuencia no correspondían con el encabezado. En ocasiones se tuvo que recurrir al mismo número del precepto vigente, y para distinguir la reforma se usó la expresión "bis". Cuando ni de esta manera las reformas encajaban dentro del articulado de la Ley, se incluyeron en los preceptos reglamentarios, aun cuando tenían carácter normativo por definir y precisar la base del gravamen, dando ocasión a litigios ante los Tribunales. En estos casos los artículos del Reglamento, por incluir reformas substanciales, fueron tachados de inconstitucionales, ya que su redacción rebasaba los límites que la Constitución establece para la facultad reglamentaria, que debe quedar circunscrita al contenido normativo de la Ley. Todo ello hacía de difícil comprensión los preceptos aplicables e incluso se prestaban a errores y confusiones, lo cual se traducía en menoscabo de la recaudación o en litigios con los particulares.

En las reformas de 1954 se segregaron los preceptos indebidamente incorporados al Reglamento para trasladarlos a la Ley y se aprovechó la ocasión para hacer una nueva estructuración de títulos y capítulos que incluyera, en forma clara y lógica, el acervo de conocimientos obtenidos de la aplicación administrativa del impuesto.

Las reformas al Reglamento, hechas en el año de 1954, dieron cabida a una serie de principios de contabilidad, indispensable para la mejor determinación de la utilidad gravable base del impuesto, y en vez de poner todo el énfasis en la procedencia de las deducciones admitidas, se cuidó de estudiar los elementos integrantes de la utilidad bruta, desde la adquisición de las materias primas o

mercaderías hasta su venta, señalando en concreto normas para la determinación de los costos, de acuerdo con las distintas actividades mercantiles.

Transcurridos los dos primeros años de la aplicación de la Ley y Reglamento de 1954, la experiencia permitió a las autoridades hacendarias y a los institutos de profesionistas ligados con las doctrinas de informar de un estudio cabal de las deficiencias y virtudes de la legislación, que obligó nuevamente a redactar artículos que se habían prestado a una interpretación anti lógica, a prever normas para los casos de las lagunas existentes, a proyectar artículos para regular situaciones no previstas que surgían como consecuencia del progreso económico del país y, finalmente a introducir modificaciones en los preceptos invocados por los contribuyentes con la única intención de disminuir inequitativamente la medida de la obligación tributaria.

Además, habiendo sido motivo de controversia judicial algunos artículos de la Ley y del Reglamento, a través del juicio Constitucional de Amparo, la Suprema Corte de justicia, en distintas ejecutorias, determinó la interpretación de los principios constitucionales de generalidad y proporcionalidad de los impuestos en casos concretos.

Ello originó algunos retoques en la legislación, con el ánimo de superar los problemas apuntados por el alto Tribunal, y lograr, a través de una norma nueva, respetar la tesis jurisprudencial asentada y que todos los contribuyentes cubrieran los impuestos aprobados, sin excepción, con la generalidad establecida en la Ley Suprema, evitando así que unos cuantos escapen a las cargas públicas por una ejecutoria que sólo los beneficia en lo particular, según la doctrina de la relatividad de la cosa juzgada, aceptada en nuestro juicio de Amparo.

De las reformas a la Ley de 1954, vigentes a partir del 1º de enero de 1956, se hará en seguida un breve comentario a algunas de las más importantes.

Modificación de las tarifas.-El artículo 55 de la Ley, que contiene la tarifa para las actividades comerciales e industriales, sufrió un aumento en los niveles de utilidad más elevados. Hasta 1955, la progresión de la tarifa se detiene al llegar a un millón de pesos anuales, y señala que la utilidad superior a esa cifra se grave con el 33% de impuesto. Dicha tarifa se inicia con un mínimo exento, de dos mil pesos de utilidad anual; a partir de esa cifra se establecen treinta escalones de utilidades que van de una cantidad mayor de dos mil pesos, hasta la de un millón, y la carga fiscal se fija en 3.80% para el nivel más bajo, hasta llegar al 33% sobre utilidades mayores a un millón de pesos, todo esto conforme al principio de la tasa progresiva.

La reforma consistió en aumentar el tributo a los niveles superiores de utilidad, al gravar el exceso de un millón doscientos cincuenta mil pesos, con 34.50%; la mayor a un millón y medio, con una tasa de 36%; la que sobrepasa a un millón tres cuartos, con 37.50 % y la superior a los dos millones con 39%. En concreto, a las utilidades mayores de \$1, 250, 000.00, se las gravó en cuatro escalones de \$250,000.00 cada uno, con un punto y medio por ciento de aumento, que en conjunto llegan a 6 puntos, de 33% a 39%.

Efectivamente, la reforma propuso en el artículo 177, una disminución en el impuesto de la Tasa sobre Utilidades Excedentes, según la cual en ningún caso podrá sobrepasar dicho gravamen, el 10% de las utilidades excedentes gravables en esa tasa. Con esta medida habría una reducción de la recaudación en este concepto, que se compensó con el aumento a las tasas en las cédulas I y II, y con el tiempo permitirá, inclusive, una mayor recaudación, debido al progreso económico del país.

Debido a la protección fiscal otorgada a favor de la actividad agrícola, ganadera y pesquera, en la reforma no se incluyó un aumento en la tasa que grava las actividades de la Cédula III, insistiendo de esta suerte en los beneficios fiscales que a esas actividades deseaba otorgar el Estado, para alentar su desarrollo.

Capitalización de la reinversión de utilidades.- La reinversión de utilidades es indispensable en un país en etapa de industrialización, como uno de los medios más sanos para contar con el capital suficiente, que junto con la técnica, el trabajo organizado y la materia prima, son indispensables en la producción. La política fiscal tendiente a favorecer la reinversión de utilidades en vez de ser repartidas entre los socios de las empresas ha sido una de las metas más firmemente perseguidas por el actual régimen. En distintas ocasiones y en diversos documentos públicos, tanto el Presidente de la República, como el Secretario de Hacienda, han proclamado la necesidad de la reinversión de utilidades en los negocios, alentándola a través de medidas fiscales. La más importante al respecto es, sin género de duda, la posibilidad de deducir de la base del impuesto sobre ganancias distribuibles, a que se refiere la fracción X del artículo 125, las reservas de reinversión aludidas por el artículo 138.

La legislación anterior a 1954, permitía una deducción del 10% de los dividendos destinados a crear o aumentar la reserva de reinversión, con los requisitos previos de la aprobación expresa de la asamblea y del registro en la contabilidad de tal decisión. Como resultado de la política de encauzar la reinversión de utilidades en la industria y en la ganadería, de 1954 a 1956 se permitió a los contribuyentes en las cédulas II y III aumentar las reservas de reinversión en un 20% más de la utilidad contable, que en consecuencia podía ser deducida y por su monto no pagar el impuesto en Cédula VI. Como se previera en la Ley de 1954 que el límite del 30% de reinversión de la utilidad con exención fiscal en el impuesto sobre dividendos no fuera bastante, se adicionó un párrafo a la fracción f) del inciso II del mencionado artículo 138, en donde se estableció que con autorización de la Secretaría de Hacienda, el límite del 20% de la llamada reserva adicional de reinversión podía elevarse, sin determinar un máximo. Así se abrió la posibilidad de eximir del impuesto hasta el 100% a las ganancias distribuibles, es decir, la totalidad de la utilidad distribuible, siempre que pasa a formar parte de las reservas de reinversión.

Este tratamiento favorable en beneficio de los causantes que invirtieran las utilidades en los negocios industriales o comerciales, congruente con la política del desarrollo económico del país fue solicitado por un grupo importante de empresas, y el secretario de Hacienda acordó que el límite del 20% se elevaría en forma tal que permitiría la reinversión de la totalidad de las utilidades, con lo cual las empresas que lo solicitaron pudieron no distraer de sus ingresos los recursos que fueron necesarios para pagar el impuesto sobre dividendos.

Como ello podría haber implicado un freno en el desarrollo industrial del país, como una medida de beneficio preponderantemente social, la Secretaría de Hacienda giró la circular del 29 de septiembre de 1954 cuyo contenido puede resumirse en los siguientes puntos:

Los industriales que hubieran contraído pasivos en moneda extranjera para la adquisición de activos fijos, y tuvieran saldos insolutos de dichos pasivos en la fecha de la devaluación, se permitió la reconsideración del valor en libros de pasivos en moneda extranjera, ajustándolo al tipo de cambio vigente a partir del 19 de abril de 1954, y se autorizó que la diferencia de valores se llevara precisamente a las cuentas de activo fijo, y fuera depreciable para efectos fiscales.

Todos los causantes que hubieran adquirido activos fijos con anterioridad a la fecha de la modificación de la paridad monetaria, y cuyas inversiones no hubieran sido totalmente redimidas para efectos fiscales, podrían aumentar el valor por redimir en un 40% con cargo a cuentas de valoración de los activos que aun cuando no fueran depreciables para efectos fiscales en las cédulas II o III si lo serían en la Cédula VI, al haber disminuido la utilidad contable que sirve de base para el cómputo del impuesto.

Este último método tenía por objeto, precisamente, lograr que alguna parte de las utilidades que se derivaran de los negocios se destinaran con preferencia a la reposición de los activos, y para ello la medida más oportuna, fue pedir a los

causantes que consideraran esa suma como un aumento de su costo y no como una mera separación de la utilidad.

La experiencia demostró, en la aplicación de las disposiciones comentadas, la urgencia que tenía la industria de reinvertir sus utilidades sin el pago del impuesto sobre dividendos, como se desprende del elevado por ciento de reinversión de utilidades registrado.

El impuesto sobre dividendos, antes de las reformas de 1954, ascendía al 10% de la utilidad repartible y la gravaba aun cuando se reinvirtiera en la empresa, salvo el 10% de la reserva de reinversión mencionada. Con la Ley de 1954, el impuesto sobre dividendos se aumentó al 15%, si bien es cierto se dio la posibilidad de desgravar el por ciento de utilidad reinvertido en la empresa, hasta considerar exento el total de las utilidades repartibles que fueran a crear o a incrementar las reservas de reinversión.

Sin embargo, la Ley de 1954 siguiendo los lineamientos de la legislación anterior, estableció en el artículo 139 que las reservas de reinversión sólo podrían aplicarse para absorber pérdidas de capital, y en el caso de llevarlas al mismo, se causaba el impuesto sobre dividendos de la Cédula VI, excepción hecha de la reserva de reinversión del 10% a que alude el inciso e) de la fracción II del artículo 138.

En estas condiciones, en el momento de capitalizarse las reservas de reinversión, debía pagarse el impuesto sobre dividendos del 15%, cuando las sumas no habían sido repartidas a los socios o accionistas y de manera más segura formaban parte del capital de las empresas. Esta situación prevalecía aun en el caso de la reserva legal que están obligadas a constituir las sociedades, en los términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

La preocupación fiscal, al gravar la reinversión de utilidades en el caso de capitalizarse, tenía como fundamento el hecho de que pudiera utilizarse con ánimo

de defraudación. Por ejemplo, una empresa podía constituir reservas por la totalidad de sus utilidades y proceder a capitalizarse sin el pago del impuesto sobre dividendos y, una vez lograda la capitalización, con fundamento en la Ley General de Sociedades Mercantiles, podía decretarse una disminución de capital con reparto a los socios, lo cual dejaba al Fisco en la imposibilidad de cobrar el impuesto sobre dividendos.

La reforma vigente a partir de 1956, autorizaba la capitalización de las reservas sin el pago del impuesto sobre dividendos, y para el caso de una maniobra fraudulenta, claramente se previó que el impuesto sobre dividendos se causará en el caso de disminución del capital social por reembolso o cuando, al liquidarse la sociedad, se entregaran a los socios cantidades superiores a sus aportaciones.

Salta a la vista la trascendencia de la reforma favorable a la reinversión de utilidades y todavía se subraya, si se tiene en cuenta que la política fiscal a este respecto, autoriza la capitalización de las reservas existentes, constituidas y aumentadas en años anteriores, sin el pago del impuesto sobre dividendos. Por ello el Estado, con esta reforma, deja de percibir sumas de consideración y se comprueba lo generoso de la medida, cuando se piensa que los frutos de la reinversión no podrán ser inmediatos y el beneficio fiscal que lleva aparejado el desarrollo económico impulsado con esta política, no podría verse desde luego, sino después de algunos años de mantener esta misma política fiscal.

Respecto al rubro de **Arrendamiento de inmuebles.**- El artículo 24 de la Ley de 1954 obliga a cubrir el impuesto en Cédula I a las sociedades mercantiles sobre los ingresos obtenidos por el arrendamiento de inmuebles aclarando el artículo 14 de la Ley anterior a 1954 que había dado lugar a controversias. Sin embargo la reforma de 1954 provocó algunos juicios resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de considerar que adolecía de falta de generalidad el precepto por gravar sólo a las sociedades mercantiles cuando

perciban ingresos por arrendamientos de inmuebles dejando fuera del gravamen a las personas físicas.

La autoridad hacendaria estimó el artículo 24 como una mera aclaración al artículo 22 de la Ley que reputa causantes en Cédula I a quienes ejecuten habitual o accidentalmente actos de comercio. Las sociedades mercantiles por ser comerciantes de acuerdo con la Ley quedan obligadas a pagar el impuesto en esta cédula por los ingresos que obtengan y se dejó sin gravar a los particulares, personas físicas, para respetar la tendencia marcada en las tres Convenciones Nacionales Fiscales, puesto que en todas ellas, en forma unánime se recomendó dejar los gravámenes de la tierra y los inmuebles en favor de los Fiscos locales.

La justificación es obvia. La equitativa distribución de las cargas públicas debe analizarse en su conjunto, los particulares cubren el impuesto sucesorio cuando están a nombre del autor de la herencia los bienes inmuebles, y se paga un impuesto sobre el capital valuado de los bienes hasta por una tercera parte del mismo, en tanto que las sociedades mercantiles, con la simple transmisión de las acciones al portador, eluden el pago del impuesto sucesorio. En cambio, según la tesis fiscal, quedan obligadas a cubrir un impuesto sobre los ingresos percibidos, tanto en Cédula I como en Cédula VI, por la utilidad distribuible. El gravamen no ha obstruccionado la tendencia a la constitución de sociedades con fines de explotación de inmuebles, y quienes se agrupan en forma de sociedad anónima, consideran preferible el pago del Impuesto sobre la Renta, que grava la utilidad obtenida, y no el impuesto sucesorio que incide en el capital.

Como la tesis de la Secretaría de Hacienda se reitera en las reformas, se modificó el artículo 24 para gravar en Cédula I los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles, cuando el arrendador se reputa comerciante, conforme a Derecho y los perciba en relación con su actividad mercantil. Con ello quedan gravadas las sociedades anónimas, por revestir el carácter de comerciantes, según lo establece la fracción II del artículo 3o. del Código de Comercio e indudablemente los

arrendamientos los reciben en relación con su actividad mercantil, cuando tiene por objeto la sociedad el arrendamiento de inmuebles y éste es el giro a que va a dedicarse. En los mismos términos quedaron gravados los comerciantes, personas físicas, cuando reciben arrendamientos de inmuebles relacionados directamente con su actividad mercantil.

La segunda parte del artículo 24 de la Ley, que gravaba en Cédula líos arrendamientos de inmuebles con determinados destinos, sea el arrendador persona física o moral, se remitió al artículo 125, fracción XII, dándose a dichos arrendamientos un tratamiento semejante a cualquier otra forma de imposición de capitales.

La Ley se ocupa de aclarar la situación de sociedades o comerciantes arrendadores de inmuebles, con los destinos fijados en la fracción XII del artículo 125, señalando que en este caso deben pagar el impuesto en Cédula I, como comerciantes.

Devolución y compensación de impuestos.- El mecanismo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los contribuyentes en las actividades mercantiles de las cédulas I, II y III, a cubrir el impuesto correspondiente a un ejercicio de doce meses sobre las utilidades determinadas conforme a la Ley. Como el pago del impuesto en una sola exhibición al final del ejercicio, no permite cubrir los gastos del Estado erogados durante el mismo periodo y además contraría el principio de la comodidad en el pago del Impuesto, uno de los mas importantes de la doctrina fiscal, se estableció el sistema del pago anticipado o del pago provisional, según el cual el contribuyente cada cuatro meses entrega una parte de las utilidades obtenidas en ese lapso, de tal suerte que en un ejercicio entera tres pagos provisionales y uno definitivo al presentar su declaración. Cuatro exhibiciones parciales de una suma importante otorgan mayor facilidad al contribuyente, que la obligación de cubrir en un solo pago el total del impuesto causado en un ejercicio. Por su parte, el Erario recibe en cuatro pagos el impuesto correspondiente a un

ejercicio de doce meses, y así se le permite sufragar los diversos renglones del egreso, por virtud de percepciones periódicas en plazos cortos, en vez de obtener ingresos cuantiosos sólo una vez al año.

No obstante la ventaja de cubrir el impuesto en varias exhibiciones, antes de las reformas de 1954, el pago provisional adolecía de varios defectos. El más importante consistía en que la suma de los anticipos era igual al impuesto pagado en el ejercicio anterior. Este deficiente provocaba excesos en los pagos provisionales, cuando el negocio sufría reducción de utilidades o pérdida con relación al ejercicio anterior, cuyo impuesto, como ya se dijo, servía de base al anticipo. Por otra parte, cuando el negocio obtenía mayores utilidades, el pago definitivo resultaba muy cuantioso por haber tenido como base un ejercicio con una utilidad menor.

Para modificar esta situación se introdujo una reforma antes de la Ley de 1954, por virtud de la cual el contribuyente podía solicitar se le eximiera del pago provisional en los casos en que considerara cubierto el impuesto del ejercicio por los pagos provisionales ya efectuados. Esta reforma, aun cuando necesaria, no fue suficiente, y el problema de las devoluciones siguió afectando las relaciones entre contribuyentes y autoridades hacendarías, lo que no fomentaba la confianza entre ellos, que toda política certera tiende a conquistar.

Sin embargo como si esto no fuese suficiente, se mantuvo el sistema de devolución con la rapidez que los trámites burocráticos lo permitieron, y se creó una figura de la cual se esperan los mejores resultados: la compensación automática en el Impuesto sobre la Renta.

Este sistema práctico reconquistó la confianza de los particulares en el Fisco, porque no se sentían defraudados ya que, una vez determinado un saldo a su favor, pueden cubrir el Impuesto sobre la Renta a su cargo.

Además, así se evita la injusticia de que las Oficinas Recaudadoras recurrieran al procedimiento de ejecución, aun en contra de causantes que tenían créditos a cargo del erario público, con los cuales alcanzan a cubrir las cantidades que por Renta se les demandan.

Por lo tanto, la compensación de referencia establece un procedimiento de pago de impuestos notablemente justo y eficaz, semejante a la cuenta corriente.

Los frutos de esta reforma no se hicieron esperar. El mejor método para calcular el pago provisional evitó en los años de 1954 y 1955 cuantiosos excesos sobre impuesto causado y la compensación vino a liquidar rápidamente saldos a favor del contribuyente, entregados al erario a título provisional.

En el curso del primer mes de 1956 se confirmó la política seguida en este aspecto, según Telegrama - Circular No. 311-j-7175, publicado en el Diario Oficial de fecha 6 de febrero de 1956, por el que ordenó la Subsecretaría de Impuestos a los jefes de las Oficinas Recaudadoras el cumplimiento estricto del derecho a compensar, contenido en el artículo 13 de la Ley, sin que se requiera autorización expresa de la Dirección del Impuesto, ya que el derecho quedó claramente establecido en la propia Ley.

Por otra parte respecto al **Régimen de las deducciones**.-El Impuesto de la Renta sobre las actividades mercantiles agrupadas en las tres primeras cédulas: Comercio, Industria y Agricultura, Ganadería y Pesca, grava la utilidad legal cuyos elementos están formados por el ingreso total, menos las deducciones aprobadas por la Ley en el artículo 29. La utilidad legal así calculada no corresponde frecuentemente con la utilidad contable, que tampoco en ocasiones nos refleja exactamente la utilidad real de los negocios. Sin embargo, tanto el Derecho Fiscal como la contabilidad tienden a determinar la utilidad real de los negocios.

Dentro de esta tendencia, las modificaciones al artículo 29 fue de mucha importancia, por cuanto representan el propósito de la autoridad fiscal de adecuar la utilidad legal, base del impuesto, a la utilidad real de los negocios. Dentro de esta tesis general, podrán apreciarse las ventajas de la reforma al encabezado del artículo 29 con el propósito de precisar lo que debe entenderse por ingreso bruto, del cual se parte para restar las deducciones aprobadas. Ahora se dispone restar del ingreso total las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones, y al resultado se le llama ingreso neto, para distinguirlo del ingreso total o bruto. Un sinnúmero de discusiones surgidas en las revisiones fiscales por este concepto quedarán superadas y el contribuyente, para fijar su utilidad gravable, partirá de su ingreso total determinando el ingreso neto, una vez restados los ajustes por los conceptos referidos, y de este ingreso procederá a deducir los renglones permitidos en el artículo 29, en lo procedente.

Amortización.- La reforma a la fracción II del artículo 29, permitió una mayor libertad al contribuyente para considerar algunos tipos de gastos como amortizables hasta con el 5% anual señalado por la Ley, o bien computarlos como gastos del ejercicio. El criterio de distinción entre gasto amortizable y gasto del ejercicio, se dejó a juicio del causante. El segundo párrafo de la fracción II autoriza, con la reforma, como gastos del ejercicio, las erogaciones por reparaciones, gastos de mantenimiento y conservación por adaptaciones e instalaciones nuevas, cuando no se traduzcan en incremento al activo fijo, siempre que se reflejen en los resultados del balance del negocio.

En consecuencia, el contribuyente tenía frente a si dos caminos, por uno de los cuales podía optar: o bien las reparaciones, las adaptaciones o instalaciones, así como los gastos de mantenimiento y conservación que podían afectar los resultados de ese ejercicio en su totalidad, porque en realidad no aumentaron el activo fijo, o bien, los considera amortizables al 5% anual, cuando impliquen adiciones al activo fijo.

La reforma del párrafo cuarto de esta misma fracción, no obedece a otro motivo que resolver el problema planteado por los contribuyentes, al efectuar gastos por reformas y adaptaciones en locales arrendados, y para ello se permitió amortizar dichas erogaciones en el plazo estipulado en el contrato de arrendamiento o concesión, siempre que las construcciones ejecutadas o las mejoras introducidas, se realizaran en los activos fijos tangibles y que, en definitiva, pasen a ser propiedad del dueño del local, única manera como puede recuperarse oportunamente un desembolso realizado en locales ajenos.

La última de las reformas a la fracción II, contenida en el párrafo séptimo, prohibía amortizar las erogaciones efectuadas por concepto de indemnizaciones pagadas a los trabajadores de las empresas en caso de separación, por lo que, en consecuencia, debían tomarse como gastos propios del periodo, por responder a un concepto de pago de derechos adquiridos y no a inversiones en beneficio de ejercicios posteriores. Lo que llevó a pensar que se permitiera a las empresas formar una reserva o fondo destinado a cubrir esas obligaciones, por medio de un por ciento deducible en varios ejercicios anteriores a su nacimiento, desde el momento de la iniciación de las labores del trabajador a quien con el tiempo debería indemnizarse.

Las reformas al artículo 29 comentadas, obligaron a hacer las correlativas en los artículos 75, 76 y 90, destinados a regir las actividades de los industriales, mineros, agricultores, ganaderos y pescadores.

La reforma a la fracción XX del artículo 29 de la Ley confirmó la política de mayor libertad a los causantes, para deducir determinado tipo de gastos o de amortizarlos según su propio criterio. El causante podría considerar deducibles en el ejercicio de que se trate, las erogaciones por reparaciones a la maquinaria de sus empresas o por gastos de mantenimiento y conservación, y aún determinadas adaptaciones a las instalaciones existentes, que a juicio del propio causante no vengán a incrementar el activo fijo, conforme al sistema adoptado en forma

constante por el contribuyente, reflejado en los resultados contables de la empresa, para evitar cambios bruscos en la política de los negocios, con la única intención de buscar indebidamente una reducción del impuesto, al cambiar súbitamente de criterio frente a una misma erogación conceptuada como gasto amortizable, para considerarla como gasto del ejercicio, sin razón suficiente. A esta política de mayor libertad en favor del contribuyente correspondería una vigilancia más estrecha por parte de la autoridad calificadora, para evitar cualquier forma de evasión de impuesto.

Con relación a la Depreciación.- La fracción IV del artículo 29 estableció una deducción hasta del 10% anual, por concepto de depreciación de las inversiones realizadas en maquinaria y bienes muebles de las empresas, en la Ley de 1954. Esta fracción fue reformada para permitir una deducción hasta del 20% de la inversión en equipos de transporte y material rodante, de embarcaciones y aeronaves, dando la posibilidad de reducir el término para recuperar las erogaciones en esos conceptos, en cinco años. La reforma recoge la autorización otorgada por virtud de Oficio-Circular del 31 de marzo de 1955, según el cual se elevó la cuota de depreciación al 20% anual, a los equipos de transporte y maquinaria para la industria de la construcción, cuya vida probable en promedio no excediera de cinco años.

La política fiscal con tendencia a acelerar la depreciación de las inversiones en determinada maquinaria, ha dado mejores resultados en países altamente desarrollados. El industrial se siente alentado a renovar sus equipos y mantenerlos en buen estado y con los últimos adelantos, cuando se percata del beneficio fiscal que le concede una política impeditiva con índices de depreciación elevados, que si bien es cierto permite una deducción importante del ingreso total y en consecuencia paga menos impuesto, por el momento, a un plazo largo permite un desarrollo eficaz de la Industria, y al modernizarse, consigue abatir los costos de producción en beneficio de los consumidores, produciendo, de paso, mayores utilidades, de las cuales participará el erario.

Queda claramente establecido que en materia fiscal no puede llevarse un índice de depreciación variable, se usen o no las maquinarias, sino uniforme y constante, para evitar movimientos por concepto de depreciación o de amortización, según los ejercicios arrojen pérdida o utilidad, con ánimo de defraudar.

El haber duplicado los por cientos de amortización y depreciación, para casos especificados en las últimas reformas, demuestra la tendencia a favorecer la recuperación de las inversiones que permita a las empresas desarrollarse con las ventajas de las maquinarias más modernas.

Donativos.- La fracción VII del mismo artículo 29 circunscribía la deducción de los donativos autorizados por la Secretaría de Hacienda, a los verificados con fines benéficos o culturales. La experiencia demostró la insuficiencia de lo concedido, al comprobarse que un sinnúmero de gastos para fines benéficos o culturales, realizados por empresas, en rigor no podían autorizarse por no ser propiamente donativos.

Un país como el nuestro, con una ingente necesidad de difundir la cultura y de encauzar recursos para fines de beneficio social, debe procurar, por todos los medios a su alcance, favorecer las erogaciones que por este concepto hagan los particulares. De ahí la reforma a la fracción VII del artículo 29, mediante la cual fueron admitidos, no sólo los donativos, sino también los gastos realizados por el contribuyente con fines benéficos o culturales, contando siempre con la autorización necesaria.

Además, al permitirse deducciones por este concepto, se reiteró la tendencia de igualar la utilidad de las empresas con la utilidad legal, base del impuesto.

Seguros para indemnizaciones.- Las primas cubiertas a instituciones mexicanas de seguros por las empresas mercantiles, para asegurar a sus empleados, son deducibles conforme a la fracción X del artículo 29. En la reforma se amplió el

concepto, notoriamente en favor de las empresas, para admitir como deducibles las primas pagadas por ellas para asegurar la vida o accidentes de sus empleados, siendo el beneficiario del seguro la propia negociación. En estos casos, la suma asegurada no debía exceder a la indemnización que tenían obligación de cubrir, derivada ya sea de la Ley Federal del Trabajo o del contrato colectivo. Al dar esta facilidad a los negocios, se protege, en el fondo, al trabajador o a los que tienen derecho a su herencia, puesto que la indemnización, al ser cubierta por un seguro, no pondrá en dificultades económicas a los obligados a cubrirla.

Una vez analizados los antecedentes del Impuesto sobre la Renta en México y visto su evolución, en los siguientes puntos abordaremos la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos rige actualmente, comenzado por el análisis de los elementos del ISR, los estímulos fiscales que contempla y por último el estudio del estímulo fiscal contemplado en el artículo 226 de la Ley en comentario, objeto de nuestro estudio.

2.1.1 Elementos del Impuesto Sobre la Renta.

En este tema vamos a conocer y definir los elementos esenciales de los impuestos. Juan Manuel Ortega Maldonado en su obra escribe: “la importancia de estos elementos se acentúa en la medida que muchas leyes y ordenamientos fiscales hacen referencia a ellos”.³²

Son elementos del ISR:

Los sujetos

Los sujetos del impuesto sobre la renta se dividen en:

³² ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, PORRÚA, México, 2004, p.59.

Sujeto activo: es el acreedor del impuesto, se trata de la entidad pública que tiene la obligación y facultad de exigir el pago de esta contribución, es decir, la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios a través de sus gobiernos respectivos ejercen el poder soberano del Estado como nación, y por ello les compete establecer, determinar, exigir o cobrar el monto del tributo, y por esa razón asumen el papel de sujeto activo o acreedores de la obligación contributiva.³³

Cabe aclarar que el derecho de recaudar no tiene en todos la misma amplitud; la Federación y las Entidades Locales, salvo algunas excepciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, ya que son fijados por las Legislaturas de los Estados, y sólo tienen la facultad de recaudarlos de conformidad con la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal.

Sujeto pasivo: es toda persona física o moral mexicana o extranjera, que conforme a la legislación fiscal respectiva debe aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, lo cual se corrobora cuando se han realizado los presupuestos de hecho previstos en la ley impositiva.

En efecto podemos afirmar que sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir a favor del fisco, por haberse ubicado en el presupuesto de hecho al que la ley imputa esa obligación tributaria.

Objeto del impuesto:

Es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal.

³³ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., PORRÚA, México, 2003, p. 238.

Al respecto, el Maestro Narciso Sánchez Gómez dice: “Tratándose del impuesto sobre la renta su objeto está constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales agrícolas, ganaderas, pesqueras etc.”³⁴

Base del impuesto:

También se le conoce como base imponible o base gravable y forma parte de la hipótesis. Su función es la de determinar, junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria.

La base es un elemento que debe venir determinado en ley, o por lo menos susceptible de determinación.³⁵

Siendo la base del impuesto la cuantía, el monto de los ingresos o el valor de las cosas sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo principal o de los responsables solidarios, la base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por ley, en aquellos casos que así proceda esa medida.

Tasa, tarifa o cuota tributaria del impuesto:

Es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar.³⁶ Las tarifas más comunes en la legislación y las que la propia doctrina utiliza para clasificarlas, son la fija, la proporcional y la progresiva, aunque existen muchas otras más.

- 1. Tarifa fija.** Se presenta cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria.

³⁴ Cfr. SÁNCHEZ, GÓMEZ, Narciso, Óp. Cit. p. 241.

³⁵ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Óp. Cit. p. 68.

³⁶ *Ibíd*em, p. 69.

2. **Tarifa proporcional.** Es aquella que permanece constante a pesar de que la base varíe, de manera que la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible.
3. **Tarifa progresiva.** Se incrementa al aumentar la base imponible, de modo que ha aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponde aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria. Es la más utilizada por la legislación fiscal por su aparente equidad.³⁷

Época de pago:

La fecha o periodo de pago es variable y diversificada, ya que no hay uniformidad para todos los casos, y para ese efecto debe consultarse la ley respectiva que regule cada impuesto federal, estatal y municipal, por ejemplo en lo que se refiere al impuesto sobre la renta que causan las personas morales el pago provisional debe hacerse a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante una declaración que presente el contribuyente en las oficinas autorizadas y el pago definitivo debe cumplirse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, esto es entre enero y marzo.

La ley debe precisar con exactitud, cuándo habrán de pagarse las contribuciones. El CFF en su artículo 6 dice: "...Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que aquí se indica....".³⁸

En suma, diremos que los elementos del impuesto sobre la renta son: el sujeto pasivo del impuesto, el objeto del impuesto, la base del impuesto, la tasa, tarifa o

³⁷ Algunos autores hacen referencia a otras clasificaciones, por ejemplo, Moreno Padilla, Javier alude a once tarifas en un artículo denominado "Las Alícuotas en el Sistema Fiscal Mexicano" publicado en la *Revista del Tributo Fiscal del estado de México*, mayo-agosto de 1978, pp. 49-52. Sin embargo nosotros creemos que las tres tarifas citadas por Juan Manuel Ortega Maldonado son las más frecuentes.

³⁸ Cfr. Artículo 6º in fine, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008.

cuota tributaria y la época de pago. Mismos que estudiaremos por separado en los siguientes puntos.

2.2. Sujetos del Impuesto.

Están obligados a pagar ISR todas las personas físicas o morales que realicen los siguientes actos:

- a) Actos de comercio.
- b) Industriales.
- c) Que otorguen una prestación de servicio, ya sea subordinado o dependiente.
- d) Actividades ganaderas siempre que no sean sociedades cooperativas.
- e) Sociedades pesqueras.
- f) Actividades silvícolas.

Cuando esas personas reciban efectivo, bienes, servicios, en crédito o en cualquier otro tipo de su ganancia, incluso las empresas que tengan sucursales en el extranjero.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala quienes son sujetos pasivos de este impuesto:

Artículo 1.- Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

I.- Los residentes en México, respecto a 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 atribuidos a dicho establecimiento permanente.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riquezas situadas en el territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

De lo anterior se desprende, que son Sujetos del ISR:

a. *Personas Físicas*: Sujetos Pasivos (artículo 1º, LISR).

b. *Personas Morales*:

Por lo que los sujetos de este impuesto se dividen en:

I.- **Sujetos Activos**: Federación, Estados o Entidades Federativas, los Municipios (los acreedores del crédito fiscal).

II.- **Sujetos Pasivos**: las personas físicas y morales, de acuerdo al artículo 1º de la LISR).

2.3. Objeto del Impuesto.

El Impuesto Sobre la Renta, grava el ingreso de las personas físicas y personas morales en cualquier actividad que desempeñen.

Renta. Cualquier ingreso que percibas es obligatorio, por eso se dice que es de carácter impositivo.

Renta Gravable. La base sobre la cual se calcula el impuesto.

Renta Neta. Es lo que queda libre.

Al respecto, el Maestro Hugo Carrasco, afirma lo siguiente:

“El objeto del impuesto sobre la renta es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo.”³⁹

2.4. Base del Impuesto.

También se le conoce como *base imponible* o base gravable y forma parte de la hipótesis. Podemos definirla como la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen. La función de la base es la de determinar, junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria.

La base es un elemento que debe venir determinado en ley, o ser susceptible de determinación.⁴⁰

A continuación desglosaremos 2 fórmulas para determinar la base del ISR de las personas físicas y morales.

a) Base gravable a personas morales (sociedades mercantiles).

	INGRESOS ACUMULABLES
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</u>
Igual (=)	BASE GRAVABLE

De la fórmula anterior, son ingresos acumulables:

³⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*, 5ª edición, IURE Editores, México, 2005, p. 100.

⁴⁰ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Óp. Cit.* p. 68.

- Ingresos totales propios de la actividad.
- Ganancia por enajenación de acciones.
- Ganancia por enajenación de inmuebles.
- Otros ingresos.
- Ajuste anual por inflación.

Son deducciones autorizadas:

- Las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre venta.
- Adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados.
- Gastos.
- Inversiones.
- Créditos incobrables y pérdida por caso fortuito.
- Creación de reservas para fondos de pensiones y jubilaciones.
- Cuotas pagadas por patrones del IMSS.
- Intereses devengados.
- Ajuste anual por inflación.
- Anticipos y rendimientos pagados a las sociedades de producción, asociaciones y sociedades civiles.

b) Base Gravable de personas físicas (que reciben salario).

Para determinar la base gravable de estas personas, se debe realizar la siguiente operación aritmética:

	INGRESOS
Menos (-)	<u>PARTE EXENTA</u>
Igual (=)	UTILIDAD BASE
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES PERSONALES</u>
Igual (=)	BASE GRAVABLE

De lo anterior se desprende que son ingresos:

- 1.- Sueldos ordinarios.
- 2.- Tiempo extra.
- 3.- Prima vacacional.
- 4.- Prima dominical.
- 5.- Gratificación anual.
- 6.- Bono de productividad.

Se consideran partes exentas:

- 1.- De tiempo extra (9 horas a la semana).
- 2.- De prima vacacional (15 días de salario mínimo general).
- 3.- De prima dominical (1 día de salario mínimo general).
- 4.- De gratificación anual (30 días de salario mínimo general).

Son Deducciones Personales:

- 1.- Transportación escolar obligatoria.
- 2.- Honorarios médicos y gastos hospitalarios.
- 3.- Gastos de funeral (el límite es de 365 días de salario mínimo).
- 4.- Donativos.
- 5.- Aportaciones voluntarias al seguro del retiro.
- 6.- Póliza de seguros de gastos médicos del contribuyente, esposa, ascendientes y/o descendientes.
- 7.- Intereses por créditos hipotecarios.

c) Base Gravable de las personas físicas de los ingresos por actividades empresariales y profesionales:

	INGRESOS
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</u>
Igual (=)	UTILIDAD BASE
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES PERSONALES</u>
Igual (=)	BASE GRAVABLE

Son ingresos

Ingresos totales propios de las actividades, tales como: profesión independiente, oficios, deportistas, artistas, toreros, etc.

Se consideran deducciones autorizadas, entre otras:

- 1.- Sueldos.
- 2.- Renta.
- 3.- Luz y teléfono.
- 4.- Honorarios y comisiones.
- 5.- Papelería.
- 6.- Mantenimiento.
- 7.- Depreciación de carros, equipo de oficina, maquinaria y equipo.

Deducciones Personales:

- 1.- Transportación escolar obligatoria.
- 2.- Honorarios médicos y gastos hospitalarios.
- 3.- Gastos de Funeral (el límite es de 365 días de salario mínimo).
- 4.- Donativos.
- 5.- Aportaciones voluntarias al seguro de retiro.
- 6.- Póliza de seguros de gastos médicos del contribuyente, esposa, ascendiente o descendiente.
- 7.- Gastos hipotecarios, a valor real (intereses-inflación).

d) Base Gravable de personas físicas que reciben ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

	INGRESOS
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES AUTORIZADAS</u>
Igual (=)	UTILIDAD BASE
Menos (-)	<u>DEDUCCIONES PERSONALES</u>
Igual (=)	BASE GRAVABLE

Son ingresos:

- 1.- El arrendamiento y subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso, el uso o goce temporal de un inmueble.
- 2.- Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- 3.- Ajuste anual por inflación.

Son Deducciones Autorizadas:

- 1.- Impuesto Predial.
- 2.- Gastos de mantenimiento.
- 3.- Intereses pagados por préstamo para compra, construcción o mejora de bienes inmuebles.
- 4.- Salarios, comisiones y honorarios.
- 5.- Prestamos sociales, impuestos s/salarios.
- 6.- Importe de primas de seguro por los bienes.
- 7.- Las depreciaciones en construcciones constituyendo adiciones y mejoras.

2.5. Tasa y Tarifa.

Hemos adoptado el concepto de Juan Manuel Ortega Maldonado que establece: *“La tasa es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar.”*⁴¹ En vista de lo anterior, mencionaremos algunas tarifas de las LISR, aplicables en las siguientes hipótesis:

Tasa del Impuesto Sobre la Renta

⁴¹ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Óp. Cit. p. 68.

a) *Sociedades Mercantiles*

El artículo 10 del ISR establece que las personas morales deberán calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%⁴².

El resultado del ejercicio fiscal se determina como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas en la ley. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

b) *Personas Físicas con actividad empresarial.*

Las personas que en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme a este capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos sin deducción alguna.⁴³

c) *Régimen de Pequeños Contribuyentes.*

Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365, la cantidad obtenida no deberá exceder de \$ 2, 000 000.00 de pesos. Quienes cumplan con estos requisitos y obtengan más del 30% de sus

⁴² Artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2008.

⁴³ Artículo 128 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el 2008.

ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas.⁴⁴

Por su parte el artículo 138 establece que las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de este régimen, calcularán el impuesto que les corresponda, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.⁴⁵

2.6. Época de Pago.

Los contribuyentes deben efectuar pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponde dicho pago, el pago del impuesto del ejercicio se debe realizar mediante declaración, la cual se debe presentar ante las oficinas debidamente autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que terminen el ejercicio fiscal.

Los contribuyentes deberán presentar sus declaraciones de pagos provisionales siempre que exista impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, ni en los casos en que no haya impuesto a cargo, y no se trate de la primera declaración con esta característica, ni saldo a favor.

⁴⁴ Artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el 2008.

⁴⁵ Artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el 2008.

La LISR en su artículo 14, señala que los contribuyentes efectuarán los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. Las personas físicas sujetas al régimen intermedio deberán presentar su declaración anual en el mes de abril, y los considerados Repecos presentarán su declaración mensualmente, a más tardar el 17 de cada mes.

Por lo que concluimos que las contribuciones se pagan dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, si la ley es omisa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo establecido. Así por ejemplo, el ISR se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Una vez establecidos de forma general los elementos del ISR, en el siguiente punto analizaremos los estímulos fiscales que contempla la citada ley, a fin de señalar las características de cada uno.

2.7 Estímulos fiscales contemplados en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla los siguientes estímulos fiscales:

A) A los contribuyentes que el cumplimiento de sus obligaciones efectúen depósitos en las cuentas especiales de ahorro.

Las personas físicas que efectúen depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro que al efecto autorice el SAT mediante disposiciones de carácter general, o bien

adquieran acciones de las sociedades de inversión que sean identificables en los términos que también señale el propio servicio mediante disposiciones de carácter general, podrán ser acreedores a un estímulo fiscal consistente en restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 177 de la LISR de no haber efectuado las operaciones mencionadas, correspondiente al ejercicio en que éstos se efectuaron o al ejercicio inmediato anterior, cuando se efectúen antes de que se presente la declaración respectiva, siempre y cuando se cumplan las dos reglas siguientes:

1. El monto máximo de los depósitos en el ejercicio fiscal de que se trate no podrá exceder de \$152, 2000 pesos.
2. La tasa aplicable no deberá ser mayor que la tasa de impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en el año en que se efectuaron los depósitos, los pagos de la prima o la adquisición de las acciones, de no haberlos recibido.

En caso de fallecimiento del titular de la cuenta especial para el ahorro, del asegurado o del adquirente de las acciones, el beneficiario designado o heredero estará obligado a acumular a sus ingresos, los retiros que efectúe de la cuenta, contrato o sociedad de inversión, según sea el caso.

Tratándose de personas que hayan contraído matrimonio bajo régimen de sociedad conyugal, podrán considerar la cuenta especial o la inversión en acciones en la proporción que les corresponda, o bien de uno solo de ellos, en cuyo caso los depósitos, inversiones y retiros se considerarán en su totalidad de dichas personas. Esta opción se deberá ejercer para cada cuenta o inversión al momento de su apertura o realización y no podrá variarse.

Los contribuyentes que realicen pagos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o

retiro y además aseguren la vida del contratante, no podrán ser acreedores de dicho estímulo fiscal por la parte de la prima que corresponda al componente de vida.⁴⁶

B) Por los proyecto de investigación científica y/o desarrollo tecnológico.

El estímulo fiscal consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizado en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el ISR causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito, por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en dicho el ejercicio fiscal. Si el crédito es mayor al ISR causado en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, podrán aplicar los contribuyentes la diferencia que resulte contra el impuesto causado en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

Se considera como investigación y desarrollo de tecnología, los gastos e inversiones en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios del contribuyente dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico o tecnológico, conforme a las reglas generales publicadas al respecto.

El monto total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio y los requisitos serán establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.⁴⁷

C) Los contribuyentes tendrán la opción de efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo que realicen.

Las personas físicas podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículos 37 y 43 de la LISR, deduciendo en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio

⁴⁶ Cfr. Artículo 218 de la Ley del impuesto sobre la Renta, vigente en 2008.

⁴⁷ Cfr. Artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2008.

siguiente, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la inversión, únicamente los por cientos establecidos en el artículo 220 de la misma Ley, cuando se trate de construcciones, ferrocarriles, embarcaciones, aviones, computadoras y sus accesorios, comunicaciones telefónicas y satelitales, etc. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en este artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de dicha Ley.⁴⁸

D) Deducción porcentual del impuesto a su cargo, para el patrón que contrate a personas con discapacidad motriz.

Este estímulo consiste en que el patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; discapacidad mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes, podrá deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del impuesto sobre la renta de estos trabajadores retenido y enterado, siempre y cuando el patrón:

- a) Haya dado de alta a los trabajadores;
- b) Esté al corriente del pago de las cuotas patronales y;
- c) Obtenga del Instituto Mexicano del Seguro Social el certificado de discapacidad del trabajador.

E) Por la constitución de fideicomisos que tengan por objeto fomentar el mercado inmobiliario mexicano.

Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de la LISR a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes

⁴⁸ Cfr. Artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2008.

del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- a. Que el fideicomiso se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.
- b. Que su fin primordial sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.
- c. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos ya mencionados y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.
- d. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. De lo contrario no tendrán el tratamiento fiscal preferencial.
- e. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea

propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.

- f. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.⁴⁹
- g. Los fideicomisos que cumplan con los requisitos anteriores estarán a lo siguiente:
 - I. El fiduciario determinará el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso.
 - II. El resultado fiscal del ejercicio se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario por el fideicomiso para determinar el monto del resultado fiscal correspondiente a cada uno de los referidos certificados en lo individual.
 - III. No se tendrá la obligación de realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.
 - IV. El fiduciario deberá retener a los tenedores de los certificados de participación el impuesto sobre la renta por el resultado fiscal que les distribuya aplicando la tasa del 28% sobre el monto distribuido de dicho resultado, salvo que los tenedores que los reciban estén exentos del pago del impuesto sobre la renta por ese ingreso. Si los certificados de participación están colocados entre el gran

⁴⁹ Cfr. Artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2008.

público inversionista, será el intermediario financiero que tenga en depósito los citados certificados quien deberá hacer la retención del impuesto a que se refiere el párrafo anterior y el fiduciario quedará relevado de la obligación de realizar tal retención.

V. Los tenedores de los certificados de participación que sean residentes en México o residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país acumularán el resultado fiscal que les distribuya el fiduciario o el intermediario financiero provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de dichos certificados, sin deducir el impuesto retenido por ellos, y las ganancias que obtengan por la enajenación de los citados certificados, salvo que estén exentos del pago del impuesto por dichas ganancias, y podrán acreditar el impuesto que se les retenga por dicho resultado y ganancias, contra el impuesto sobre la renta que causen en el ejercicio en que se les distribuya o las obtengan.

- h. La retención que se haga a los tenedores de certificados de participación que sean residentes en el extranjero se considerará como pago definitivo del impuesto.
- i. Los fondos de pensiones y jubilaciones de personal podrán invertir hasta un 10% de sus reservas en los certificados de participación emitidos por los estos fideicomisos.

Las personas que actuando como fideicomitentes aporten bienes inmuebles al fideicomiso y reciban certificados de participación por el valor total o parcial de dichos bienes, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes realizada en la aportación

que realicen al fideicomiso, que corresponda a cada uno de los certificados de participación que reciban por los mismos hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados, actualizando el monto del impuesto causado correspondiente a cada certificado que se enajene por el periodo comprendido desde el mes de la aportación de los bienes inmuebles al fideicomiso hasta el mes en que se enajenen los certificados.

Para los efectos del párrafo anterior, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 28% al monto de la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles y deberá pagarse dentro de los quince días siguientes a la enajenación de los certificados de participación correspondientes.⁵⁰

F) A las personas físicas o morales por las inversiones que realicen a la industria cinematográfica nacional.

Por ser este estímulo el objeto de nuestro estudio, sólo diremos que consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. El estímulo no podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación, de lo contrario los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el ISR durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.⁵¹

G) Tratamiento fiscal especial a las personas físicas y morales cuyas inversiones promuevan la inversión en capital de riesgo en el país.

Se otorgará un tratamiento fiscal especial a las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a estas sociedades

⁵⁰ Cfr. Artículo 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2008.

⁵¹ Cfr. Artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2008.

para financiarlas, a través de los fideicomisos en los que se cumplan los requisitos siguientes:

- a. Constituido de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México para actuar como tal en el país;
- b. Que el fin primordial del fideicomiso sea invertir en el capital de sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión y participar en su consejo de administración para promover su desarrollo, así como otorgarles financiamiento;
- c. Que cuando menos el 80% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en las acciones que integren la inversión en el capital o en financiamiento otorgados a las sociedades promovidas ya mencionadas y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda;
- d. Que las acciones de las sociedades promovidas que se adquieran no se enajenen antes de haber transcurrido al menos un periodo de dos años contado a partir de la fecha de su adquisición;
- e. Que el fideicomiso tenga una duración máxima de 10 años.
- f. Asimismo, deberá distribuirse al menos el 80% de los ingresos que reciba el fideicomiso en el año a más tardar dos meses después de terminado el año, y
- g. Que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Las personas que inviertan en capital de riesgo a través de los fideicomisos causarán el impuesto correspondiente a la LISR, por los ingresos que les entregue la institución fiduciaria provenientes de las acciones y valores que integran el patrimonio del fideicomiso o que deriven de la enajenación de ellos, así como los provenientes de los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas;

La institución fiduciaria deberá llevar una cuenta por cada tipo de ingreso que reciba proveniente de las acciones y los valores, así como de los que deriven de la enajenación de ellos, y los que provengan de los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas. En una de esas cuentas registrará los dividendos que reciba por las acciones, en otra registrará los intereses que reciba por los valores y las ganancias obtenidas en su enajenación, en otra registrará los intereses que reciba por los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas, y en otra más registrará las ganancias que se obtengan por la enajenación de las acciones.⁵²

2.8 Concepto de Cinematografía.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a la *Cinematografía* como “el arte de representar imágenes en movimiento por medio del cinematógrafo.”⁵³

Por su parte, el diccionario Larousse define a la cinematografía como: “el arte de representar imágenes en movimiento sobre una pantalla por medio de la fotografía.”⁵⁴

La Ley Federal de Cinematografía no define este concepto, pero sí, que se entiende por *industria cinematográfica nacional* y señala que es el conjunto de personas físicas y morales cuya actividad habitual o transitoria sea la creación,

⁵² Cfr. Artículo 228 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el 2008.

⁵³ Diccionario de la Lengua Española, t. I, A-G, España, 1984, p.317.

⁵⁴ Diccionario Enciclopédico Larousse, México, 2005, p.187.

realización, producción, distribución, exhibición, comercialización, fomento, rescate y preservación de las películas cinematográficas.⁵⁵

Para los efectos de esta Ley, se entiende por *película* a la “obra cinematográfica que contenga una serie de imágenes asociadas, plasmadas en un material sensible, idóneo, con o sin sonorización incorporada, con sensación de movimiento, producto de un guión y de un esfuerzo coordinado de dirección, cuyos fines primarios son de proyección en salas cinematográficas o lugares que hagan sus veces y/o su reproducción para venta o renta.”⁵⁶

En síntesis, por cinematografía debemos entender al conjunto de técnicas, corrientes, ideas que conforman el arte de representar imágenes en movimiento plasmadas en un material idóneo para su reproducción en una pantalla, venta o renta.

2.9 La producción cinematográfica en México.

Se ha escrito que el hombre del Paleolítico fue el gran precursor del Cine. Y es que con sus pinturas rupestres dibujó las primeras imágenes en movimiento: dio la idea plástica de la acción.

Escribe el autor José María Caparrós, que la base científica del cinematógrafo está en las leyes de la estroboscopia, o sea, la persistencia de imágenes en la retina: si llega al ojo una imagen luminosa, conserva la impresión hasta una décima de segundo después de desaparecer aquella. Es decir, se trata de un principio fisiológico natural.⁵⁷

⁵⁵ Artículo 3º de la Ley Federal de Cinematografía, vigente en el 2008.

⁵⁶ Artículo 5º de la Ley Federal de Cinematografía, vigente en el 2008.

⁵⁷ Cfr. CAPARRÓS LERA, José María. *Introducción a la Historia del Arte cinematográfico*, España, 1990, p.28.

Diversos aparatos para poner las imágenes en movimiento se inventaron a lo largo del tiempo. Tolomeo y Euclides en el siglo II inventaron el artilugio “mágico” reproductor del movimiento; la famosa “linterna mágica”, precursora del actual proyector de diapositivas- del jesuita alemán Kircher (1654); la invención de la fotografía por parte de Niepce y Daguerre y una serie de aparatos que intentarían animar la imagen, que completó George Eastman con la película fotográfica, base del nuevo medio de expresión.

La emulsión de la cinta celuloide-que patentaron Eastman y Kodak en diciembre de 1889 y elaboraría, entre otros, el doctor Jaume Ferrari, junto con las perforaciones para el arrastre de a película que ideara Edison, serían fundamentales para el desarrollo del invento. Sin embargo, los inventores del Cine propiamente dicho fueron muchos. Todo el mundo- desde Emile Reynaud, con su “teatro óptico”, hasta Charles Cross, con su “fonógrafo”-se quiso atribuir el invento, la paternidad.

Para José María Caparrós, la invención del cine se debe a todos los hombres, a la colectividad. Y como resultado de un momento de madurez en este campo, en muchos países “inventan” el cinematógrafo. Así, 32 fue el número de patentes conocidas, pero sólo se consolidaron la de Edison y la de los Lumiere. Imponiéndose su aparato a quienes les favoreció el hecho de poseer una fábrica de productos industriales-de placas fotográficas-y una red de clientes ya establecida, con lo cual pudieron acceder fácilmente al mercado mundial.⁵⁸

Así, el cine llegó a México a través de las escuelas aproximadamente en el año de 1900, ya que a arte de las clases de historia se darían de historia natural, puesto que se contaba con el equipo adecuado: proyectores cinematográficos, de “vistas fijas” y de un microscopio, además de un surtido de mil vistas, que se irían aumentando con el tiempo; muchas de ellas eran iluminadas. Dicho sistema tuvo

⁵⁸ Cfr. Ibídem, pp. 28- 29.

tal éxito que para mayo de ese mismo año quedaron instalados proyectores cinematográficos en todas las escuelas primarias.

No fue iniciativa de México la utilización del invento de los Lumiere, con fines didácticos, no, dice Aurelio de los Reyes en su obra “Los orígenes del cine en México, 1986-1900”. lo que sí es interesante es que se aplicó al aprendizaje de la historia. El cine mostraba la realidad exterior, pero también podía reconstruir la “verdad histórica”. Su uso obedecía a la búsqueda de un método objetivo, directo que fijase vivamente en la imaginación los hechos pasados y despertarse el amor a la patria.⁵⁹

El cine mexicano desde sus inicios se ha caracterizado por reflejar la realidad inmediata. El gusto de la gente se inclinaba a lo ligero, a lo que no hacía sufrir, y los camarógrafos, ante esta demanda, retrataron los espectáculos del género chico: *Las tentaciones de San Antonio*, *Don Juan Tenorio*, *Bailables de Rosita Tejada*, *La Soler*, etcétera, pero con ello no se alteraba la idea de captar la realidad, puesto que suponemos que las filmaciones se hicieron durante las representaciones.

Los camarógrafos nacionales retrataban el paisaje, algunos aspectos de ciudades y al general Díaz, satisfacían además la moral puritana de los tiempos, además de apearse al deseo naturalista de la escuela mexicana de pintura. Quizá pertenecían a la clase media baja y hayan recibido la educación que el Estado mexicano impartía, lo que también explicaría que vieran al cine como un medio para captar la historia.⁶⁰

En nuestra opinión, la aportación de México a la cinematografía universal es este cine de carácter documental, apegado fielmente a la realidad, sin juicio crítico y que trataba de mostrar la verdad de los hechos únicamente. Hoy este cine ha caído en el olvido y es nuestro propósito que esta investigación, pueda contribuir

⁵⁹ Cfr. DE LOS REYES, Aurelio. *Los orígenes del Cine en México, 1986-1900*. Fondo de Cultura Económica, México, 1984, pp. 195-196.

⁶⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 198-199.

para dar a conocer la falta de apoyo económico por parte del gobierno para incentivar esta industria que se ha mantenido en el olvido, la dificultad del estímulo fiscal para apoyar al cine recientemente creado en la LISR; para dar a conocer en sí el cine mexicano, no obstante en una forma descriptiva y llenar así esa laguna de la cultura mexicana, que es el desconocimiento casi total de la historia de su cinematografía y que sólo se tiene presente etapas importantes como: la Época de Oro del Cine Mexicano o la participación de mexicanos en diversas películas de extranjeros que han logrado un reconocimiento internacional. Sin lugar a dudas el 2007 fue un prolífero año para el 2007 y con ello comprobamos que la industria filmica se encuentra en uno de sus mejores momentos y que es tiempo de invertir en ella.

De acuerdo a datos publicados por el IMCINE, el ascendente cine mexicano apoyado con recursos públicos cerró el 2007 como uno de los más fructíferos en los últimos 17 años al haber incrementado en 10% el número de realizaciones producidas y al haber obtenido 41 premios y reconocimientos en festivales en todo el mundo. La directora del IMCINE, Marina Stavenhagen Vargas dijo que de este material, 60% fue apoyado con presupuesto del Estado, al tiempo que reconoció que existe un interés cada vez mayor de parte de empresas privadas de apoyar el cine mexicano pese a no estar relacionadas con la industria del séptimo arte.

“En 2007 se estrenaron en total 43 películas mexicanas, de las cuales 79% corresponden a filmes producidos con recursos públicos. Desde 1994 no había un número similar de estrenos mexicanos. Esta cifra se incrementó 30% con respecto al ejercicio del año pasado, cuando se estrenaron 33 largometrajes”, añadió la directora del IMCINE.⁶¹

Estas producciones mexicanas apoyadas con recursos públicos lograron sumar una audiencia de 101 millones de personas, lo que representa un incremento de 40% en relación a 2006.

⁶¹ Cfr. Marina Estavehagen Vargas, publicado en la página del IMCINE: <http://www.imcine.gob.mx>.

La cinta que logró la mayor audiencia y contribuyó en gran medida a incrementar el número de asistentes fue “Kilómetro 31”, coproducida entre México y España y que cautivó a 3,2 millones de asistentes con su fantasmal trama de conductores que murieron en la carretera pero cuyo espíritu sigue vagando.

México destinó durante el 2007, 670 millones de pesos (61,3 millones de dólares) a la producción de películas mexicanas, “cifra significativa si consideramos que en el periodo 2001-2006 el monto fue de 680 millones de pesos (62,2 millones de dólares)”, según datos de la directora del IMCINE.

El cine mexicano también logró, a través de sus realizadores, una importante presencia internacional en festivales cinematográficos de todo el mundo, como Guillermo del Toro, que logró en febrero de 2007 tres premios Oscar con su película “El laberinto del fauno”.

Otros realizadores mexicanos que estuvieron nominados ese año a la estatuilla dorada fueron Alejandro González Iñárritu, por “Babel”, y Alfonso Cuarón, por “Niños del hombre”, mientras que Guillermo Navarro y Eugenio Caballero fueron los mejores en las categorías de Fotografía y Dirección Artística.

Con las de Eugenio Caballero y Guillermo Navarro en 2007, suman seis las estatuillas obtenidas por México.

Fue en 1961 que empezó la época de nominaciones, como la de Katy Jurado como Mejor Actriz de Reparto y "Macario", de Roberto Gavaldón como Mejor Película Extranjera, ambas en 1961. En la misma categoría se encontraba "Animas Trujano", de Ismael Rodríguez, en 1962 y para "Tlayucan", de Luis Alcoriza, en 1963. Dos años más tarde, sería nominado a Mejor Fotografía en Blanco y Negro, Gabriel Figueroa por "La noche de la iguana".

Hubo décadas para el cine nacional, en los que la producción se redujo a películas picarescas o producciones estatales que, aunque dieron cierta libertad de expresión, nunca reflejaron las inquietudes y necesidades artísticas de los directores, libretistas y productores.

En la década de los 80, con el cine de las ficheras se vivió una de las peores épocas, lo que provocó que México no apareciera durante un tiempo en las listas de nominados.

Tras este gran bache, surgió la llamada "Nueva era del cine mexicano", donde varios productores y directores hicieron películas con temas más delicados, con filmes sexualmente explícitos, como "La tarea".

Sin temor a equivocarnos a partir del 2003 figuramos nuevamente en los festivales internacionales del cine, puesto que en este año existieron tres nominaciones: Mejor Actriz para Salma Hayek por "Frida"; Mejor Guión Original para Carlos y Alfonso Cuarón por "Y tu mamá también", y Mejor Película Extranjera para Carlos Carrera, por "El crimen del padre Amaro".

A pesar de los constantes altibajos en la industria filmica nacional, el cine mexicano ha dado de que hablar a nivel internacional. No cabe duda que con la implementación del estímulo fiscal a la industria cinematográfica se ha incentivado esta industria que si bien no se encontraba en el olvido; parecía poco prometedora y no era objeto de inversión para personas ajenas al Cine.

2.10 Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.

Para la obtención del estímulo fiscal que refiere el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es necesario remitirnos al artículo 5º Transitorio del Código Fiscal de la Federación y atender a lo dispuesto en las *Reglas Generales*

*para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, creadas para tal efecto el nueve de marzo de dos mil siete. En el apartado III de dichas Reglas se establece el procedimiento a seguir, el cual es el siguiente:*⁶²

“III. Del procedimiento para el otorgamiento del estímulo fiscal.”

1. Los contribuyentes aportantes, *entendiéndose por estos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que aporten efectivo a través de cualquier instrumento financiero a proyectos de inversión, deberán enviar a la Secretaría Técnica del Comité a través de la solicitud que presente el responsable del proyecto, el formato de solicitud impreso debidamente integrado con la documentación señalada. A más tardar el quince de diciembre del ejercicio correspondiente, siempre que no se hubiera cerrado la recepción de solicitudes en los términos de la regla 15. La cual establece que una vez agotado el monto del estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de que se trate, se cerrará la recepción de solicitudes. Para tal fin, el Comité dará a conocer oportunamente, a través de las páginas de internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), del Instituto Mexicano de Cinematografía (IMCINE) y del Consejo Nacional para la cultura y las Artes (CONACULTA).*

El domicilio para oír y recibir notificaciones de la Secretaría Técnica del Comité será el ubicado en Avenida Hidalgo No. 77, Módulo IV, piso 4, Colonia Guerrero, Delegación Cuauhtémoc, C.P. 06300, México, D.F.

El formato de solicitud y el instructivo para su llenado estarán a disposición en las páginas de Internet de la SHCP, del IMCINE y del CONACULTA. Dicho formato deberá acompañarse de un informe ejecutivo sobre el estado de avance del proyecto de inversión y la fecha estimada para la terminación de la película

⁶² Cfr. Reglas generales para la Aplicación del estímulo fiscal a proyectos de inversión en la producción Cinematográfica Nacional, regla número 9.

cinematográfica, la cual no deberá exceder de dos años contados a partir de la fecha de la presentación del mismo formato.

La solicitud a que se refiere esta regla deberá contener la manifestación bajo protesta de decir verdad con firma autógrafa, que los datos y documentos anexos son lícitos, fidedignos y comprobables así como un escrito libre en el que el responsable del proyecto manifieste su voluntad de ser responsable solidario con el contribuyente aportante, respecto de la obligación establecida en la regla 24.

La regla 24 contenida en el Apartado V denominado: “De las causales de revocación de la autorización de aplicación del estímulo fiscal”, señala que en caso de revocación de la autorización de aplicación del estímulo fiscal, el contribuyente aportante deberá pagar, dentro del mes siguiente a la fecha de notificación de la revocación el impuesto sobre la renta que hubiera resultado si no hubiese acreditado el estímulo fiscal. El impuesto que resulte se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se presentó la declaración en la que acreditó el estímulo fiscal hasta el mes en el que se efectúe el pago correspondiente, de conformidad con el artículo **17-A del Código Fiscal de la Federación**. El cual citamos a la letra para dejar claro el procedimiento que debe seguir el contribuyente para actualizar una cantidad.

“Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el período de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del

período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

Para determinar el monto de las cantidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.”

Además, el contribuyente aportante deberá cubrir los recargos por el mismo periodo de conformidad con el artículo **21 del Código citado**, mismo que a la letra dice:

“**Artículo 21.-** Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o

aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.”⁶³

Aunado a lo anterior, el contribuyente aportante y el **responsable del proyecto**, *persona física o moral cuya actividad preponderante sea la realización de proyectos de inversión o responsable directo de la producción cinematográfica*; deberán cumplir lo siguiente:

a) Señalar su clave en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cumplir con lo dispuesto en el artículo 32-D, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.⁶⁴

c) En el caso de contar con la autorización para el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, el contribuyente aportante y el responsable del proyecto, manifestarán que no han incurrido en las causales de revocación a que hace referencia el artículo 66-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, durante el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se pretende aplicar el estímulo fiscal. Mismo que establece:

⁶³ Código Fiscal de la Federación, vigente en el 2008.

⁶⁴ El Artículo 32-D en su quinto párrafo establece: ...” Los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos previstos en los ordenamientos aplicables, siempre que no se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.”

Artículo 32-D.- La Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con los particulares que:

I. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. No se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable tratándose de omisión en la presentación de declaraciones que sean exclusivamente informativas.

“Artículo 66-A.- Para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente:

I ... III...

IV. Se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A y 21 de este Código, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.”

2. Una vez que la Secretaría Técnica del Comité reciba la solicitud, procederá a su revisión para determinar si se encuentra debidamente requisitada y cumple con lo dispuesto en el punto anterior.

Si la solicitud no se encuentra debidamente requisitada, la Secretaría Técnica requerirá al solicitante para que subsane las deficiencias de la solicitud dentro del plazo de cuatro días hábiles. Si el solicitante no desahoga el requerimiento en dicho plazo o incumple con lo dispuesto en los puntos anteriores (regla 9)⁶⁵, la solicitud se tendrá por no presentada⁶⁶.

3. La Secretaría Técnica remitirá al IMCINE las solicitudes recibidas durante el bimestre que corresponda para su evaluación y dictamen.⁶⁷

4. El IMCINE evaluará y dictaminará, conforme a las disposiciones aplicables, la viabilidad de los proyectos de inversión presentados durante el bimestre de que se trate.

El periodo para la evaluación de los proyectos de inversión por el IMCINE será de veinte días hábiles. Al término de dicho periodo, deberá remitir los dictámenes a la Secretaría Técnica.

La evaluación y el dictamen a los proyectos de inversión realizados por el IMCINE, no serán vinculantes para el Comité.⁶⁸

5. El Comité autorizará a los contribuyentes aportantes el monto del estímulo fiscal, atendiendo al proyecto de inversión de que se trate, en los dos meses

⁶⁵ Regla número 9, de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, relativa al procedimiento a seguir para obtener el estímulo fiscal.

⁶⁶ Regla número 10 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

⁶⁷ Regla número 11 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

⁶⁸ Regla número 12 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

inmediatos posteriores a los días quince de los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre del ejercicio correspondiente, considerando lo siguiente⁶⁹:

- a) El dictamen sobre los méritos artísticos, culturales o fílmicos de los proyectos de inversión, mismo que será elaborado por el IMCINE,
- b) El orden en el que se presenten las solicitudes para la autorización de aplicación del estímulo fiscal, y
- c) Que los contribuyentes aportantes o los responsables de los proyectos no hayan incurrido en alguna de las causales de revocación en ejercicios anteriores.

6. La Presidencia del Comité a través de la Secretaría Técnica, notificará a los contribuyentes aportantes y a los responsables del proyecto, la autorización emitida por el Comité en un plazo que no excederá de diez días hábiles contados a partir de la fecha de celebración de la sesión. Asimismo, tramitará la publicación en las páginas de Internet de la SHCP, del IMCINE y del CONACULTA, de los proyectos de inversión autorizados, los contribuyentes aportantes y los montos del estímulo fiscal otorgados, en el mismo plazo tal y como se establece a continuación:⁷⁰

El pasado 5 de marzo de 2008, los integrantes del Comité Interinstitucional para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, publicaron el D.O.F un **informe sobre el monto erogado por concepto del estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2007. Por el que se**

⁶⁹ Regla número 13 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

⁷⁰ Regla número 14 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

asignó un monto de \$476, 829, 426.95 M.N., siendo beneficiados los contribuyentes con los proyectos de inversión y montos, que a continuación se señalan:⁷¹

N o	Nombre del Proyecto	Nombre o Razón Social del Contribuyente	Aportación
1	TODOS HEMOS PECADO	ACEROS TICOMAN, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
2	TE ACUERDAS DE LAKE TAHOE	CINEMAS DE LA REPÚBLICA, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
		CINEMAS DEL PAÍS, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
		INDUSTRIAS PEÑOLES, S.A.B. DE C.V.	\$13,100,000.00
3	TRES PUNTO TRES ("3.3")	CINEMAS DEL PAÍS, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
		CINEMAS DE LA REPUBLICA, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
		ENVASES UNIVERSALES DE MEXICO, S.A. DE C.V.	\$1,845,884.00
		JB Y COMPAÑIA, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
4	LA VENGANZA DEL VALLE DE LAS MUÑECAS	FIANZAS GUARDIANA INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$7,421,000.00
5	HASTA EL VIENTO TIENE MIEDO	FIANZAS GUARDIANA INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$4,079,000.00
		PENSIONES INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$1,177,470.40
6	LOS BASTARDOS	ACEROS TICOMAN, S.A. DE C.V.	\$3,000,000.00
7	LUZ SILENCIOSA	ACEROS TICOMAN, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00

⁷¹ Cfr. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, "Informe sobre el monto erogado por concepto del estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2007" en el Diario Oficial de la Federación, México, Miércoles 5 de marzo de 2008, (Primera Sección: Poder Ejecutivo), pp. 18-22. Lo cual tiene su fundamento en lo dispuesto por el artículo 226, fracción III, de la LISR, y en cumplimiento de lo establecido en el numeral 6, inciso d) de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 2007.

8	TIERRA DE TIGRES	CORPORATIVO GRUPO CASA, S.A DE C.V.	\$988,240.00
		FABIAN GERARDO GOSSELIN CASTRO	\$88,310.00
		GRUPO TELEVISA, S.A.B.	\$5,000,000.00
		JB Y COMPAÑIA, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
		PEDRO SOLIS CAMARA JIMENEZ CANET	\$290,000.00
		PRODUCTOS RIVAL, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
		PRODUCTOS VERDE VALLE, S.A. DE C.V.	\$1,500,000.00
		SANCHEZ Y MARTIN, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
		URREA HERRAMIENTAS PROFESIONALES, S.A. DE C.V.	\$3,123,450.00
		VALVULAS URREA, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
9	EL BRASSIRE DE EMMA	APLICACIONES MEDICAS INTEGRALES, S.A. DE C.V	\$1,000,000.00
10	PROPIEDAD AJENA	SABRITAS, S. DE R.L. DE C.V.	\$6,500,000.00
11	MORENITA	DESARROLLO MARINA MAZATLAN, S.A. DE C.V.	\$3,300,000.00
		IXE CASA DE BOLSA, S.A. DE C.V., IXE GRUPO FINANCIERO	\$350,000.00
12	EL AGENTE 00-P2	AFRANRENT, S.A. DE C.V.	\$3,200,000.00
		ERGOFRAN, S.A. DE C.V.	\$6,000,000.00
		INFRA, S.A. DE C.V.	\$7,000,000.00
		INMOBILIARIA BAU, S.A. DE C.V.	\$2,300,000.00
13	VILLAPARAISO	BETA SAN MIGUEL, S.A. DE C.V.	\$5,369,527.60
		FREXPORT, S.A. DE C.V.	\$3,503,099.00
		GRUPO ALTEX, S.A. DE C.V.	\$6,753,479.00
		INDUSTRIA MOLINERA MONTSERRAT, S.A. DE C.V.	\$210,512.60
		INDUSTRIA MOLINERA SAN VICENTE DE PAUL, S.A. DE C.V.	\$585,085.70
		INGENIO QUESERIA, S.A. DE C.V.	\$3,227,383.00
		SERVICIOS ALTEX, S.A. DE C.V.	\$350,911.00

14	NAICA	CONSTRUCENTRO CHIHUAHUA, S.A. DE C.V.	\$610,119.00
		GCC CEMENTO, S.A. DE C.V.	\$2,008,727.00
		INDUSTRIAS PEÑOLES, S.A.B. DE C.V.	\$5,000,000.00
		MATERIALES INDUSTRIALES DE CHIHUAHUA, S.A. DE C.V.	\$1,244,405.80
		PROMOTORA XEL-HA, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
15	COSAS INSIGNIFICANTES	PENSIONES INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$9,322,530.00
		SEGUROS INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$177,470.00
16	PARKING LOT	BANCO COMPARTAMOS, S.A. INSTITUCION DE BANCA MULTIPLE	\$17,570,000.0
17	CRUZANDO LA LINEA O EL VIAJE DE TEOFILO	GRUPO TELEVISA, S.A.B.	\$2,000,000.00
18	SERES	ADMINISTRADORA BRYCOSA, S.A. DE C.V.	\$1,187,351.00
		CERAMICA CERSA, S.A. DE C.V.	\$147,417.80
		CINSA, S.A. DE C.V.	\$1,948,289.00
		FLUIDA, S.A. DE C.V.	\$983,751.00
		GRUPO CALOREX, S.A. DE C.V.	\$2,194,754.50
		MANUFACTURAS VITROMEX, S.A. DE C.V.	\$10,297,529.0
19	AMAR	ALIMENTOS FINOS DE OCCIDENTE, S.A. DE C.V.	\$2,721,925.00
		SIGMA ALIMENTOS, S.A. DE C.V.	\$4,800,000.00
		SIGMA ALIMENTOS CENTRO, S.A. DE C.V.	\$7,000,000.00
20	PLAN B	AERO BOUTIQUES SERVICIOS, S.A. DE C.V.	\$16,154.00
		LAURA BEATRIZ ESQUIVEL VALDEZ	\$3,628.80
		LITROPROCESS, S.A. DE C.V.	\$210,000.00
21	RIO DE ORO	DESARROLLADORA GERONIMO, S.A. DE C.V.	\$2,441,705.70

		TRACSA, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
22	CINCO DIAS SIN NORA	IXE BANCO, S.A.	\$2,900,000.00
		IXE CASA DE BOLSA, S.A. DE C.V.	\$3,000,000.00
23	CAIDA LIBRE	SEGUROS INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$7,150,000.00
24	DOS BRAZOS	PRESTACIONES UNIVERSALES, S.A. DE C.V.	\$1,200,000.00
25	VIERNES DE ANIMAS	PROMOTORA INBURSA, S.A. DE C.V.	\$3,500,000.00
		SEGUROS INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$1,500,000.00
26	VIOLANCHELO	AFRANRENT, S.A. DE C.V.	\$1,900,000.00
		CELULOSAS MAIRO, S.A. DE C.V.	\$457,700.00
		EMPAQUES MODERNOS DE GUADALAJARA, S.A. DE C.V.	\$414,000.00
		EMPAQUES MODERNOS SAN PABLO, S.A. DE C.V.	\$5,141,300.00
		EMPAQUES PLEGADIZOS MODERNOS, S.A. DE C.V.	\$2,422,000.00
		ERGOFRAN, S.A. DE C.V.	\$3,500,000.00
		GESTION Y ADMINISTRACION CORPORATIVA, S.A. DE C.V.	\$37,000.00
		GONDI, S.A. DE C.V.	\$908,000.00
		INFRA, S.A. DE C.V.	\$3,900,000.00
		INMOBILIARIA BAU, S.A. DE C.V.	\$1,320,000.00
27	OVEJA NEGRA	CONTROLADORA MABE, S.A. DE C.V.	\$13,576,905.28
28	TEQUILA	FRANCISCO ARMANDO CRIOLLO HERRADA	\$127,000.00
		TEQUILA SAN MATIAS DE JALISCO, S.A. DE C.V.	\$1,120,734.50
		TEQUILA SAUZA, S.A. DE C.V.	\$16,351,507.5
29	ARRANCAME LA VIDA	BANCO NACIONAL DE MEXICO, S.A.	\$15,600,000.0
		CINEMAS DE LA REPUBLICA, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
		CINEPOLIS DEL PAIS, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00

30	OTRA PELICULA DE HUEVOS Y UN POLLO	FIANZAS GUARDIANA INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$70,000.00
		SEGUROS INBURSA S.A., GRUPO FINANCIERO INBURSA	\$4,615,000.00
31	UN RETRATO DE DIEGO	BANCO NACIONAL DE MEXICO, S.A.	\$4,400,000.00
32	180 GRADOS	AUTOMOVILES MUNDIALES, S.A. DE C.V.	\$355,578.70
		BANCO MERCANTIL DEL NORTE, S.A. INSTITUCION DE BANCA MULTIPLE GRUPO FINANCIERO BANORTE	\$8,606,439.30
		CAMIONES GALERIA, S.A. DE C.V.	\$413,834.70
		COMPACTOS DE SALTILLO, S.A. DE C.V.	\$149,727.10
		DEL RIO, S.A. DE C.V.	\$173,141.30
		FRACCIONADORA DE ORGANIZACION RAMIREZ, S.A. DE C.V.	\$700,000.00
		INMOBILIARIA Y COMERCIAL LAS AMERICAS, S.A. DE C.V.	\$800,000.00
		JUNIOR FOODS, S.A. DE C.V.	\$2,301,278.90
		MAQUINARIA DIESEL, S.A. DE C.V.	\$6,000,000.00
		RECOLECTORA DE DESECHOS Y RESIDUOS KING KONG, S.A. DE C.V.	\$500,000.00
33	NORTEADO	McCORMICK DE MEXICO, S.A. DE C.V.	\$3,000,000.00
34	DESAFIO	COMERCIAL IMPORTADORA, S.A. DE C.V.	\$1,651,500.00
		CONSORCIO LUNA, S.A. DE C.V.	\$50,000.00
35	EL DESCONOCIDO	GRUPO DE ACERO, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
		GRUPO INDUSTRIAL DEL PARQUE, S.A. DE C.V.	\$300,000.00
36	EXQUISITO CADAVER	TIENDAS SORIANA, S.A. DE C.V.	\$19,892,117.84
37	HUELES MEJOR CUANDO SONRIES	UNILEVER DE MEXICO, S. DE R.L. DE C.V.	\$20,000,000.00
38	DE DIA Y DE	PRESTACIONES UNIVERSALES, S.A. DE C.V.	\$400,000.00

	NOCHE	QUALITAS COMPAÑIA DE SEGUROS, S.A.B. DE C.V.	\$2,000,000.00
39	VIAJE REDONDO	ACTINVER, S.A. DE C.V., SOCIEDAD OPERADORA DE SOCIEDADES DE INVERSION	\$1,500,000.00
		QUALITAS COMPAÑIA DE SEGUROS, S.A.B. DE C.V.	\$2,700,000.00
		RALCA, S.A. DE C.V.	\$1,600,000.00
		TRACSA, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
40	RAPIDITOS MOTORIZADOS AKA PARADAS CONTINUAS	GRUPO TELEVISA, S.A.B.	\$6,000,000.00
41	31 DIAS	JANSSEN-CILAG, S.A. DE C.V.	\$14,100,000.00
42	NOMADAS	AUTOCUGA, S.A. DE C.V.	\$379,379.00
		JANSSEN-CILAG, S.A. DE C.V.	\$5,900,000.00
43	YERBA MALA NUNCA MUERE	SEGUROS AZTECA, S.A. DE C.V.	\$4,158,020.00
44	TLATELOLCO	SEGUROS AZTECA, S.A. DE C.V.	\$841,980.00
		TV AZTECA, S.A. DE C.V.	\$16,000,000.00
45	DESEO	GRUPO ELEKTRA, S.A. DE C.V.	\$10,000,000.00
		JB Y COMPAÑIA, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
46	OROL	CONSTRUCTORA CABLEMAS, S.A. DE C.V.	\$337,526.80
		INMOBILIARIA CABLEMAS, S.A. DE C.V.	\$126,254.60
		JB Y COMPAÑIA, S.A. DE C.V.	\$1,000,000.00
		PROFESIONALES EN VENTAS Y MERCADO, S.A. DE C.V.	\$176,282.90
		TELECABLE DE CHIHUAHUA, S.A. DE C.V.	\$1,119,720.80
		TELECABLE DE CHILPANCINGO, S.A. DE C.V.	\$548,660.70
		TELECABLE MEXICANO, S.A. DE C.V.	\$580,844.90
		TV CABLE, S.A. DE C.V.	\$1,402,592.70
		TV TRANSMISIONES DE CHIHUAHUA, S.A. DE C.V.	\$993,108.80
		SERVICIOS ADMINISTRATIVOS CABLEMAS, S.A. DE C.V.	\$1,343,963.30

47	EL ALEX Y SU ALEJANDRO COLUNGA	TRACSA, S.A. DE C.V.	\$2,000,000.00
		YOGUI MOC, S.A. DE C.V.	\$25,000.00
48	REDENCION	FOMENTO CORPORATIVO PENINSULAR, S.A.DE C.V.	\$7,000,000.00
49	BORRAR DE LA MEMORIA	CONTROLADORA MABE, S.A. DE C.V.	\$6,400,000.00
		McCORMICK DE MEXICO, S.A. DE C.V.	\$4,000,000.00
50	TIMBIRICHE 25, LA MISMA PIEDRA	ADMINISTRACION MEXICANA DE HIPODROMO, S.A. DE C.V.	\$5,293,470.00
51	EL CRACK COMEDIA DE UNA CRISIS	COOPEL, S.A.B. DE C.V.	\$14,248,747.43
52	LOCO LOVE	BANCO AZTECA, S.A. INSTITUCION DE BANCA MULTIPLE	\$20,000,000.00
TOTAL			\$476,829, 26.95

7. Una vez agotado el monto del estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de que se trate, se cerrará la recepción de solicitudes. Para tal fin, el Comité dará a conocer oportunamente, a través de las páginas de Internet de la SHCP, del IMCINE y del CONACULTA, que el monto del estímulo fiscal ha sido completamente asignado⁷².

Las direcciones electrónicas que referimos son las siguientes:

SHCP: la página de Internet con dirección www.shcp.gob.mx

IMCINE: la página de Internet con dirección www.imcine.gob.mx

CONACULTA: la página de Internet con dirección www.conaculta.gob.mx

8. El derecho para aplicar el estímulo fiscal es personal del contribuyente aportante al que se le otorgue. Debemos dejar claro que no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión, escisión o cualquier otro acto jurídico. Tal y como lo señala la Regla número 16 de las Reglas Generales para la

⁷² Regla número 15 de las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

2.10.1. El estímulo fiscal-crédito fiscal.

En principio referiremos que es el Crédito fiscal, lo cual nosotros lo entendemos como todo adeudo a favor del Estado que se genera cuando el sujeto pasivo lleva a cabo el hecho generador al actualizar la hipótesis del hecho imponible como en el caso de las contribuciones. De esta manera, si alguien dona un predio, ello será objeto de estudio del Derecho Fiscal; pero no puede considerarse que se trate de un adeudo a favor del Estado y que por lo mismo se le califique de crédito fiscal hasta que se calcule el impuesto.

Cuando en la literatura jurídica-tributaria, en la legislación o en la jurisprudencia, se emplean los términos materia fiscal o crédito fiscal en forma indistinta, debemos analizar si se refiere a “todo ingreso que percibe el Estado” o únicamente se alude al “adeudo que se tiene con el Estado”. Resulta que el propio concepto de “crédito fiscal” tampoco es unívoco en la vida jurídica, sino que tiene dos sentidos, escribe el Maestro Juan Manuel Ortega Maldonado en su obra:

1. **Un sentido amplio:** en virtud del cual se comprende “todo crédito a favor del Estado, bien sea ingreso público o derivado de sus relaciones de orden privado”.

Dentro de esta acepción del término, el concepto “crédito fiscal” comprende entonces toda deuda que tenga a su favor el Estado. Cabe mencionar que esta acepción es empleada en materia financiera más que en fiscal.

2. **Sentido restringido:** se concreta a aquellos adeudos sobre los que puede habilitarse el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), que comprende

a las contribuciones, sus accesorios y multas por infracción a ordenamientos jurídicos en general.⁷³

Este sentido es el que se establece en los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación”.

“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución...”

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto en la siguiente tesis aislada:

Registro No. 183869, **Localización:** Novena Época, **Instancia:** Tribunales Colegiados de Circuito, **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Julio de 2003, **Página:** 1066, **Tesis:** VI.1o.A.138 A, **Tesis Aislada, Materia(s):** Administrativa.

CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR ESE CONCEPTO, NO TRANSGREDE LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONALES, AL NO ESPECIFICAR LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN, NI LA FORMA Y PERSONA QUE LO DEBE EMITIR.

Por técnica legislativa el legislador se refirió en el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente a lo que debe entenderse por crédito fiscal, sin que estuviera obligado a señalar ahí mismo de manera indefectible los elementos que lo constituyen o cómo y

⁷³ Cfr. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer curso de Derecho Tributario Mexicano*, PORRÚA, México, 2004, p. 10-11.

quién lo debe emitir, sino que válidamente se concretó a verter un concepto de crédito fiscal sustentado en las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, debido a lo cual la circunstancia de que en dicho precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que lo pueden integrar, la forma en que se constituye y quién lo emite, no implica que viole el principio de legalidad previsto en el artículo 16 y el de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución General de la República, puesto que tales elementos derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales obviamente no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se encuentran comprendidos en toda la legislación fiscal vigente que regula las distintas contribuciones, como acontece por ejemplo en relación con el impuesto sobre la renta en tratándose de personas morales y el impuesto al valor agregado, siendo que por lo que hace al primero, el crédito fiscal se obtiene a partir de la aplicación de la tasa correspondiente al resultado fiscal que se obtenga de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y del 17 al 31 de dicha ley, cuyo monto debe actualizarse conforme lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, respecto del cual el mencionado código tributario señala el pago de recargos, multas y gastos de ejecución como accesorios ante el incumplimiento de la obligación de pagar esa contribución y, por lo que toca al impuesto al valor agregado, el crédito fiscal se determina aplicando al valor de los actos o actividades que grava la ley que regula dicho impuesto, de conformidad con su artículo 1o. las tasas que al efecto se establecen en los diversos artículos 2o. y 2o.-A de ese mismo ordenamiento, cuyos montos son igualmente susceptibles de ser actualizados y a los cuales se pueden agregar las cantidades correspondientes por el pago de recargos, multas y gastos de ejecución, cuando el retenedor o sujeto indirecto de la obligación tributaria no las entere al fisco federal en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 1o.-A de la aludida Ley del Impuesto al Valor Agregado; lo que evidencia que no se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra el crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a fiscalizar los créditos fiscales por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén, de ahí que no resulta inconstitucional el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, por no especificar quién y cómo se emite el crédito fiscal, puesto que ello está regulado para cada tributo en particular como ha quedado antes precisado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 59/2003. Secursa Construcciones, S.A. de C.V. 13 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.

Atendiendo a la definición de crédito fiscal hecha por los Tribunales Colegiados, en la anterior Tesis Aislada, diremos que el *crédito fiscal* es toda cantidad en dinero o en especie que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de impuestos, derechos o accesorios, provenientes de los particulares en cumplimiento del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Por lo que respecta al *estímulo fiscal*, la siguiente Tesis Aislada establece una definición y diferencia ambos conceptos:

Registro No. 199036, Localización: Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Abril de 1997, Página: 228, Tesis: I.4o.A.199 A, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa

CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS.

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.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Queja 784/96. Herramientas Truper, S.A. 23 de octubre de 1996. Unanimidad de votos.
Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.

Para efectos de la presente Tesis Aislada debemos entender por *crédito fiscal*, todas aquellas cantidades que tiene derecho a percibir el fisco o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de sus

accesorios. Y por *estímulos fiscales* los beneficios que se otorgan a los contribuyentes, mismos que se pueden aplicar contra impuestos federales, con el objeto de fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional del país. Sin embargo en una Tesis de estímulos se denomina crédito fiscal a la cantidad que el Estado por ministerio de ley permite que se disminuya del monto del impuesto a pagar.

2. 11. Proyectos de inversión.

Para establecer la definición de proyectos de inversión, debemos remitirnos a las Reglas Generales para la Aplicación del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional,⁷⁴ aprobadas en su primera sesión por el Comité Interinstitucional quien es el encargado de la aplicación del estímulo fiscal objeto de nuestro estudio:

En su Apartado marcado con el número I. titulado de las Definiciones, específicamente en el inciso K) encontramos el concepto que nos interesa.

“1. Para los efectos de las presentes regla se entenderá por:

(...)

k) Proyecto de inversión: *las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente a la realización de una película cinematográfica a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización cinematográfica, así como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.”*

...

Los requisitos que deberán reunir los contribuyentes en relación a los proyectos de inversión son los siguientes:

1. Documentación que acredite la titularidad de los derechos autorales de la obra.

⁷⁴ Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 2007.

2. Acreditación de nacionalidad de la Compañía productora y director.
3. Resumen Ejecutivo (máximo cinco cuartillas) que comprende:
 - a. Currículum del promotor (productor)
 - b. Descripción del proyecto: título, Género, Virtudes del proyecto
 - c. Sinopsis condensada (un párrafo)
 - d. Costo del Proyecto.
 - e. Fuentes de financiamiento.
 - f. Talento clave.
 - g. Ruta crítica y tiempo de entrega de la película terminada.
 - h. Desglose del gasto de la producción por territorios, en su caso.
 - i. Desglose de personal nacional y extranjero, por especialidades, en su caso.
 - j. Desglose del gasto del personal nacional y extranjero, en su caso.
4. Sinopsis del proyecto (máximo tres cuartillas).
5. Guión cinematográfico (engargolado a parte).
6. Definición del proyecto por parte del director de la película (una cuartilla máximo).
7. Personal de producción técnica y artística.
 - a. Guionista.
 - b. Director.
 - c. Reparto Estelar.
 - d. Otros que el promotor considere relevantes.
8. Ruta crítica que incluye:
 - a. Preproducción.
 - b. Rodaje.
 - c. Postproducción.
 - d. Fecha de terminación hasta copia compuesta.
9. Presupuesto que incluye:
 - a. Resumen.
 - b. Desglose.
 - c. Flujo de efectivo.

10. Esquema financiero que incluya:

a. Aportación del promotor o productor no menor del 20% del costo del proyecto.

b. Aportación del contribuyente.

c. Otros financiamientos.

d. Apoyos o aportaciones en especie.

11. Plan de distribución y comercialización; expectativas de recuperación, por ventas y territorios.

12. A efecto de considerar proyectos en proceso suspendidos por cualquier razón, los promotores deberán presentar, en adición a lo anterior, lo siguiente:

a. Motivos por los que se suspendió el proyecto.

b. Grado de avance y materiales filmados disponibles.

En caso de que el contribuyente sea una persona moral, deberá presentar los siguientes requisitos:

a. Escrito que contenga la fecha de presentación.

b. Domicilio Fiscal: calle, número, colonia, RFC.

c. Correo electrónico, en caso de tener hasta treinta empleados, un solo correo, si tiene de 31 hasta 100 empleados, deberá presentar dos correos; tres correos cuando el contribuyente tenga de 101 empleados hasta 500 empleados y; si cuenta con más de 501 deberá presentar cuatro correos electrónicos.

d. Tipo de contribuyente.

De lo anterior se desprende la intención del legislador de darle certeza jurídica al contribuyente, al creador de la obra cinematográfica y en general el apoyo y protección de la industria cinematográfica del país. Es decir, la ley protege la titularidad de los derechos autorales de la obra, al requerirlos. Por otro lado apoya la industria cinematográfica al solicitar la nacionalidad del

productor y de la compañía productora para evitar creemos la fuga de talentos por falta de apoyo.

Al requerirle al contribuyente el costo del proyecto como las fuentes del financiamiento se evitan prácticas de evasión fiscal, de lavado de dinero y de defraudación fiscal, ya que para que se otorgue el estímulo, el Comité Técnico deberá tomar en cuenta entre otras, la viabilidad del proyecto es decir, el contribuyente al manifestar cual es el estimado del costo del proyecto y la forma en que obtendrá los recursos necesarios para lograr el objetivo permite dilucidar si el mismo es posible de realizar o si únicamente pretende beneficiarse económicamente con el crédito fiscal que se le otorgaría.

Aunado a lo anterior, entre los requisitos es necesario que el contribuyente presente la ruta crítica la cual incluirá la reproducción, el rodaje, la postproducción y el tiempo estimado en que se entregará la película terminada. Todo ello permite determinar si el proyecto es asequible o no.

Otra cuestión que hay que destacar es el plan de distribución y de comercialización del proyecto cinematográfico que debe presentar el contribuyente al momento de solicitar el estímulo fiscal. Con el fin de saber cuales son sus expectativas de recuperación del proyecto ya sea por ventas o bien por los lugares en que se distribuirá el filme.

A efecto de no engañar a la autoridad fiscal, si el contribuyente es una persona moral deberá presentar sus datos que lo acrediten como tal.

Aunque el trámite para aspirar al estímulo fiscal que contempla el artículo 226 de la LISR pueda resultar para muchos engorroso, consideramos que es necesario para darle certeza jurídica a los interesados en obtener el crédito fiscal y apoyar al cine mexicano.

2.12. El estímulo fiscal aplicable al ISR.

Del artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se desprende que el estímulo fiscal otorgado a los contribuyentes de este impuesto consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.⁷⁵

El estímulo fiscal se aplica a los contribuyentes contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito⁷⁶.

La ley del ISR, es omisa en señalar el monto de la inversión que podrán hacer los contribuyentes del impuesto a proyectos fílmicos, como tampoco establece el número de proyectos en los que deberán invertir, pero si establece una limitante que consiste en que en ningún caso el estímulo podrá exceder de 20 millones por contribuyente ni por proyecto de inversión. Queda la interpretación de cada uno de los contribuyentes, quienes de acuerdo a sus posibilidades, capacidad económica o simplemente atendiendo a su decisión podrán invertir en “n” proyectos. Sin embargo, sí es clara al establecer el límite que tendrá el estímulo fiscal, el cual será aplicable a cada contribuyente del impuesto sobre la renta. Para ser más precisos, en el siguiente punto trataremos el tema relativo al monto del estímulo fiscal que establece la Ley.

⁷⁵ Nota: el crédito fiscal a que hace referencia el artículo 226 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en el 2007 se aplicó hasta el Ejercicio Fiscal de 2007 contra el Impuesto al Activo. Lo anterior, debido a que en a partir del 2008, se abrogó la Ley del Impuesto al Activo y se dio paso al impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), y así evitar la evasión de las empresas, por otro lado este impuesto pretende gravar todos los ingresos de los contribuyentes y a futuro eliminará también el ISR y terminará con los estímulos fiscales.

⁷⁶ O contra el Impuesto al Activo, como lo establecimos en la nota anterior.

2.13. Montos permitidos para el estímulo fiscal.

La LISR señala en su artículo 226, que el monto permitido para el estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional será hasta el 10% del ISR causado en el ejercicio anterior o máximo 20 millones de pesos.

Para ser más claros y atendiendo al texto legal, los montos o límites permitidos para el estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional que se podrán aplicar contra el contribuyente del impuesto sobre la renta, son tres:

- 1) No podrá exceder en ningún caso del 10% del Impuesto sobre la Renta que tenga el contribuyente a su cargo en el ejercicio fiscal inmediato anterior al que sea aplicado. Tal y como lo señala la ley:⁷⁷

Artículo 226. “(...). En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación. (...)”

- 2) El monto total del estímulo fijado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no será mayor a 500 millones de pesos en ningún caso. Lo cual está establecido en la fracción II del artículo referido:

Artículo 226. “ (...). Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

I. (...).

⁷⁷ Cabe aclarar que la base del cálculo del 10% es el ISR causado en el ejercicio inmediato anterior.

II. El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de 500 millones de pesos por cada ejercicio fiscal (...).

II. (...).

III. (...).

IV. (...). ”

3) El monto total del estímulo a distribuir no excederá de 20 millones de pesos por cada contribuyente.

Artículo 226.

“ (...). Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

I. (...).

II. El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, (...) ni de 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional

III. (...)

IV. (...).”

Tomando en consideración que los proyectos fílmicos representan una considerable fuente de riqueza para el país no hay que olvidar que en México el cine es un importante mercado cuyo inconveniente es el presupuesto.

No estamos de acuerdo con el monto que la SHCP destinó a este estímulo ya que consideramos que 500 millones no son suficientes para la elaboración de una película cinematográfica. En nuestro país hay un problema económico y las cintas se hacen con lo que se tiene, no con lo que se requiere.

Para nosotros es importante que el monto que se destine para el estímulo fiscal se aumente así como también incrementar por lo menos hasta en un 10% más, el crédito fiscal que tiene derecho a acreditar los contribuyentes contra el impuesto sobre la renta ya que podría ser más atractivo para los contribuyentes y por otro lado sería todavía una cantidad considerable para que los contribuyentes no hagan mal uso del crédito y no evadan el pago de los impuestos.

2.14. Procedimiento para la aplicación del estímulo fiscal.

Para la aplicación del estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, a que hace referencia el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se estará a lo siguiente:

Los contribuyentes interesados en este beneficio, deberán cumplir con lo dispuesto en las reglas generales, que para el otorgamiento del estímulo publiquen los integrantes del Comité Interinstitucional, mismos que numeramos anteriormente en el punto 2. 10 del presente trabajo.

Los responsables de proyecto que hayan recibido aportaciones deberán presentar a la Secretaría Técnica, a más tardar el quince de abril de cada uno de los dos años inmediatos posteriores a la fecha de terminación de la película, un reporte sobre el estado que guarde el proyecto de inversión, así como, en su caso, los resultados en taquilla y los premios recibidos a nivel nacional e internacional.

Los contribuyentes aportantes que hayan sido acreedores a este estímulo podrán aplicar una deducción del 100% en relación con los gastos e inversiones de dichos proyectos que se hayan efectuado, sin exceder del 10% contra el total del Impuesto sobre la Renta a su cargo en la declaración del ejercicio correspondiente. Debemos aclarar que el ISR que se toma como base para calcular el 10% que se puede destinar al estímulo fiscal es el ISR causado en el

ejercicio inmediato anterior. Los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el ISR que tengan a su cargo en los diez ejercicios hasta agotarlo.

Sin embargo, el presidente de la República Felipe Calderón Hinojosa en noviembre del año pasado publicó un Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Por lo que respecta al estímulo fiscal que contempla el artículo 226 de la LISR, se permite su aplicación contra los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta. Para ser más precisos, citaremos el decreto en la parte correspondiente:

“Que el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga un estímulo fiscal, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que los contribuyentes aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito; Que los contribuyentes que llevan a cabo inversiones en proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional deben aplicar dicho estímulo fiscal hasta la declaración anual del ejercicio, por lo que se considera conveniente permitir su aplicación contra los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a efecto de adelantar los beneficios del estímulo e incentivar aún más las inversiones en este sector.”⁷⁸

Conforme a la investigación que realizamos, afirmamos que las empresas que consolidan pueden participar de este estímulo.

En el caso de sociedades controladoras, que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta determinen su resultado fiscal consolidado y alguna o algunas de

⁷⁸ DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007.

sus sociedades controladas o ella misma, hayan obtenido autorización para aplicar el estímulo fiscal, se estará a lo siguiente:

a) La sociedad controladora podrá acreditar el estímulo aplicado por cada una de sus sociedades controladas o por ella misma, contra el impuesto consolidado del ejercicio, en la participación consolidable.

b) La participación consolidable será la que se determine conforme a lo previsto en el penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 68. “La sociedad controladora para determinar su resultado fiscal consolidado o pérdida fiscal consolidada procederá como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad o la pérdida fiscal consolidada conforme a lo siguiente:

a) Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.

b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta Ley, que tuviere una sociedad controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, se podrán disminuir sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la utilidad fiscal que obtenga en el mismo la sociedad controlada de que se trate.

c) Según sea el caso, sumará su utilidad fiscal o restará su pérdida fiscal, del ejercicio de que se trate. La pérdida fiscal será sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de esta Ley.
(...).”

c) El monto del estímulo acreditado por la sociedad controladora no podrá exceder del importe que cada una de las sociedades controladas, que hayan tenido derecho al mismo, apliquen de manera individual en cada ejercicio en la participación consolidable ni del impuesto consolidado del ejercicio.

Los contribuyentes que no tengan ISR a cargo, pero si IMPAC podrán acreditar dicho estímulo contra este impuesto, hasta el ejercicio fiscal de dos mil siete debido a que en 2008 será abrogado este último impuesto.

2.14.1. Criterios para los montos de estímulos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público destina los recursos financieros que estima pertinentes a cualquier programa social así como para los estímulos fiscales que considere pertinentes y viables dentro de su política fiscal. Lo anterior se ve reflejado en el paquete económico que envía el presidente de la República para su aprobación al Congreso de la Unión, específicamente en el Presupuesto de Egresos de la Federación encontramos los rubros y montos de gasto que realizará la SHCP para el ejercicio fiscal que corresponda, en este caso.

El artículo 226, fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que entró en vigor en 2006, menciona: “Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas o morales, con independencia de la actividad que desempeñen, por los proyectos de inversión productiva que realicen en el ejercicio fiscal correspondiente, consistente en acreditar el 10% del ISR que se cause en el ejercicio por las inversiones en la producción cinematográfica nacional”. Además establece que las aportaciones no

deberán superar 20 millones de pesos al año por contribuyente, mejor dicho por empresa y señala como tope general 500 millones de pesos al año. Cabe señalar que existen dos fideicomisos para apoyar a la industria fílmica del país, que están a cargo del Instituto Mexicano de Cinematografía; Fondo para la Producción Cinematográfica de Calidad (Foprocine); creado como respuesta del gobierno federal a las demandas de los diferentes sectores de la Industria a favor de la reactivación del cine mexicano y el Fondo de Inversión y Estímulos al Cine (Fidecine), contemplado en la Ley Federal de Cinematografía de 1999, que se instituyó para financiar el cine industrial comercial.

Por su parte no existe un criterio específico para que el Comité Interinstitucional otorgue un monto determinado a los contribuyentes por concepto del estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, esta facultad es discrecional. Sin embargo si tenemos datos del monto que se asignó durante el ejercicio fiscal de 2007, el cual ascendió a \$476, 829, 426.95 M.N (Cuatrocientos setenta y seis mil millones, ochocientos veintinueve mil cuatrocientos veintinueve pesos 95/100 M.N.), resultando beneficiados 137 contribuyentes, estos datos los obtuvimos del Diario Oficial de la Federación, publicados el pasado 5 de marzo de 2008.

Entre la iniciativa privada que más ha invertido en este tipo de estímulos al cine y que se han visto como los favoritos para otorgar financiamiento está la banca representada por Banamex, BBVA Bancomer, compartamos, Inbursa, Ixe Banco y Banco Santander. Entre otros sectores están compañías como Coppel, Tv Azteca, Televisa, Vitromex, Peñoles, Controladora Mabe, Tiendas Soriana, Unilever, Janssen-Cilag, Telecable, entre otras. Por último, durante 2007 la taquilla de cintas nacionales sumó \$ 510.3 millones de pesos, récord histórico al que el incentivo fiscal del Artículo 226 ha ayudado. **Grupo Salinas, Inbursa, Coppel, Soriana y BBVA Bancomer**, han destacado por impulsar la producción de largometrajes. Tal y como se desprende de las aportaciones hechas durante el 2007 por estos contribuyentes al Cine Mexicano.

El pasado 9 de enero de 2008, en el programa Shalalá de TV Azteca que se transmite todos los miércoles a las 12:00 am por el Canal 13, fue transmitida una entrevista a Elisa Salinas, productora de cine y Ex Directora de Tv Azteca, quien entre otras cosas comentó lo difícil que había sido hacer cine anteriormente, si no se contaba con los recursos económicos suficientes para invertir en una producción y la invariable aportación del artículo 226 de la Ley del ISR.

2.15. Conformación del Comité Interinstitucional.

Para dar cumplimiento a lo establecido en la fracción I del Artículo 226 de la LISR y como ya lo hemos mencionado con anterioridad, para la aplicación del estímulo fiscal objeto de nuestro estudio, se deberá conformar un Comité Interinstitucional, quien estará integrado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, uno del Instituto Mexicano de Cinematografía, y uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el Comité y tendrá voto de calidad, quedando de la siguiente manera:

SHCP José Antonio Meade Kuribreña Subsecretario de Ingresos, quien preside el Comité y tiene voto de calidad.⁷⁹

CONACULTA Juan Antonio Dorantes Sánchez.

IMCINE Marina Stavenhagen Vargas.

Para el otorgamiento del estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, el artículo 226 de la LISR que lo regula en la Fracción III del artículo quinto de la Disposición Transitoria de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que el Comité Interinstitucional a que hace referencia el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dará a conocer dentro de los noventa días naturales siguientes a la publicación del decreto las reglas generales para el otorgamiento del estímulo. Para tal efecto, el Comité emitió el nueve de

⁷⁹ José Antonio Meade Kuribreña, sustituyó a Fernando Sánchez Ugarte, quien renunció al cargo de Subsecretario de Ingresos el pasado 1 de enero de 2008.

marzo de dos mil siete las Reglas Generales para la aplicación del Estímulo fiscal a Proyectos de inversión en la Producción Cinematográfica Nacional.

Consideramos que este comité no se ha dado a conocer por su trabajo que realiza ya que desde la publicación de las Reglas generales a las que hemos hecho referencia en hojas anteriores no se ha caracterizado por su trabajo a favor de la industria cinematográfica. Lo único que ha dado a conocer es el monto bimestral del estímulo fiscal al cine que ha otorgado a los contribuyentes a lo largo del ejercicio fiscal de 2007, así como el cambio que hubo en su integración el pasado 1 de enero de 2008.

En los siguientes puntos abordaremos los resultados obtenidos con la creación de los fondos de inversión que creó el gobierno para apoyar a la industria cinematográfica, derivado del reclamo de sectores interesados en el Cine mexicano.

2.15.1 Efectos cuantitativos en la creación de fondos a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica.

El IMCINE es hoy el principal promotor de la producción cinematográfica nacional (largometrajes, cortometrajes de ficción y documentales). El cine es una genuina expresión de nuestra cultura, además de un excelente vehículo de interrelación con el resto del mundo. También se debe reconocer a la producción cinematográfica como una generadora de empleos directos e indirectos de calidad y bien remunerados.

El Instituto Mexicano de Cinematografía, tiene a su cargo dos Fondos: 1) Fondo para la Inversión y Estímulos al Cine (FIDECINE) y; 2) Fondo para la Producción Cinematográfica de Calidad (FOPROCINE). El objetivo de ellos es el fomento, la promoción y la difusión de la cinematografía nacional. Más el monto destinado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, equivalente a 500 millones de pesos

al estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional (EFICINE).

Al finalizar el 2007, según datos del IMCINE la producción de películas mexicanas llegó a 70, de las cuales el Estado- a través de los fideicomisos de apoyo a la producción como FIDECINE, FOPROCINE y EFCINE- está participando en alrededor del sesenta por ciento para casi alcanzar el volumen de producción que tuvo el país en 1990; es decir, hace 17 años, cuando se filmaron 75 películas nacionales. El año pasado se estrenaron en total 43 películas mexicanas, de las cuales 79 por ciento corresponde a cintas producidas con recursos públicos. Desde 1994 no había un número similar de estrenos mexicanos. Pero además esta cifra se incrementó treinta por ciento con respecto a 2006, cuando se estrenaron 33 largometrajes.

En el 2007 el Estado destinó 670 millones de pesos a la producción de películas mexicanas, de los cuales 500 millones se ejercieron a través del Estímulo Fiscal a Proyectos de Inversión en la Producción Cinematográfica Nacional (EFICINE)- generados por el incentivo fiscal del artículo 226 de la LISR. Con ese monto se han autorizado 74 proyectos filmicos: 30 en 2006 y 44 el año pasado y 170 millones provenientes del FIDECNE y FOPROCINE. Ese monto es significativo si se considera que en todo el sexenio 2001-2006 el monto para la producción de cine fue de 680 millones de pesos. Por eso en el 2007, el 59% de las películas mexicanas fue producido con fondos públicos, entre ellas veinte cortometrajes, seis documentales, dos de animación y veinticinco óperas primas.⁸⁰

En una entrevista concedida por Alejandro Ramírez, presidente de la Cámara Nacional de la Industria Cinematográfica y del Videograma (CANACINE), a la revista Mundo Ejecutivo que se publicó el pasado 18 de agosto de 2008. El

⁸⁰ Instituto Mexicano de Cinematografía: <http://www.imcine.gob.mx>

presidente de CANACINE, comentó que “el cine mexicano ha repuntado en los últimos años en el rubro de producción de películas, si se compara con la década de los noventa cuando se hicieron cuatro o cinco largometrajes, contra los 70 de 2007. Consecuencia de un estímulo fiscal que ha permitido mayor inversión privada”.⁸¹

Bajo este contexto, en 2006 el monto total de incentivos al cine por parte de la iniciativa privada fue de 182 millones de pesos, de los cuales Banco Azteca fue uno de los principales promotores con aproximadamente 30 millones de pesos para la producción de dos cintas de *Corazón Films*, *Los siete Magníficos* (Fernando Sariñana) y *Sr. Pánico* (Carlos González).

Otra compañía que hizo una aportación destacable fue Cementos Moctezuma, con ocho millones de pesos, estos fueron desde 3, 000 pesos hasta 20 millones de pesos. En ese periodo las aportaciones de las empresas de Ricardo Salinas sumaron casi 50 millones de pesos, lo que representa el 10% del apoyo total al cine mexicano, bajo el criterio del Artículo 226.

El siguiente cuadro muestra sólo algunas de las empresas y el monto de las inversiones que para fomentar el cine mexicano han realizado del año 2006 al segundo bimestre de 2008.⁸²

Inversiones en el cine mexicano 2006-2008

Grupo Salinas	100 000, 000
Grupo Inbursa	72, 812, 470
Coppel	40, 428, 872
Compartamos	37, 570, 000
Soriana	31, 892, 729
Unilever	20, 000, 000
BBVA Bancomer	20, 000, 000

⁸¹ Revista Mundo Ejecutivo, México, Agosto de 2008, página 78.

⁸² Datos hasta el segundo bimestre de 2008. Fuente: IMCINE, <http://www.imcine.gob.mx>

Banco Santander	1, 186, 770
Banamex	16, 400.00

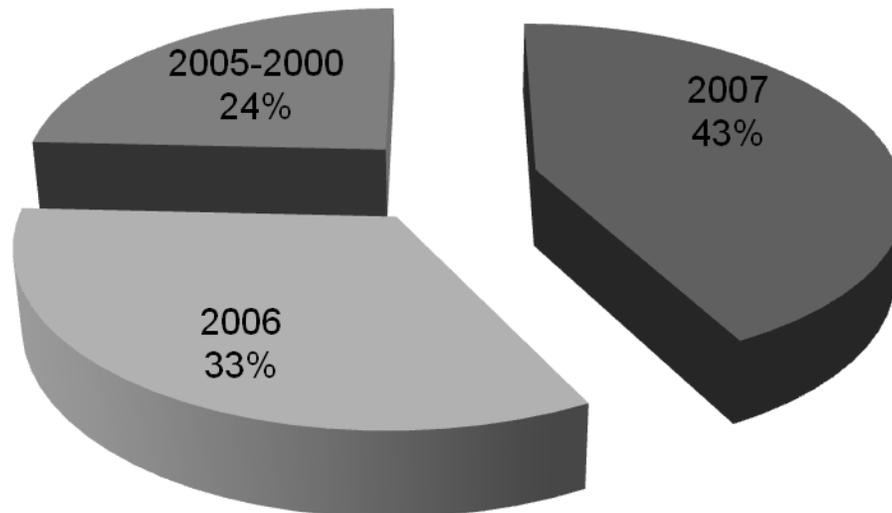
Pese a los datos anteriores, el gobierno federal presentó a la Cámara de Diputados la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) que, paulatinamente sustituirá a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta norma quedó aprobada el año pasado y ya entró en vigor, sin embargo, creemos que no previó el blindaje al estímulo fiscal a inversión en la producción cinematográfica que otorga el Artículo 226 de la LISR, por lo que el IETU limitará la posibilidad de aplicación de dicho incentivo. A lo largo de este ejercicio fiscal tenemos conocimientos de la interposición de un sinnúmero de amparos en contra de este nuevo impuesto que además irá incrementado anualmente su tasa hasta llegar al 19%.

A pesar de tener únicamente datos del año pasado, el 2007 se puede considerar, en términos generales como bueno para el cine mexicano. Esto de acuerdo a lo obtenido y comparándolo contra los resultados de años pasados, pero si, se toma en consideración el tamaño de nuestro país, lo obtenido en 2007 es un resultado regular o mejor dicho bajo para las potencialidades de nuestra población, específicamente de nuestros cineastas que se encuentran a la altura de cualquier otro de distinta nacionalidad.

2.15.2 Efectos cualitativos en la creación de fondos a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica.

Con la información anterior y complementada con datos del Instituto Mexicano de Cinematografía, hemos elaborado la siguiente gráfica a fin de demostrar que a partir de la creación de los fondos de inversión a la Cinematografía y el Eficine se ha fomentado e incrementado considerablemente la producción cinematográfica nacional.

Producción Cinematográfica Nacional*



*Datos obtenidos del Instituto Mexicano de la Cinematografía: <http://www.imcine.gob.mx>

La industria del cine mexicano ha crecido en comparación con los años anteriores y creemos que está encontrando su lugar en el mercado. Sin embargo, lucha en contra de una industria bien establecida, que es la americana.

A nuestro país no le falta talento, le sobra. Pero es necesario contar con los recursos económicos suficientes, o por lo menos sí con aquellos que permitan ir avanzando en el largo camino de la tecnología. Si bien es cierto que México es un importante mercado para el cine cuyo inconveniente es el presupuesto, esto podría solucionarse en la medida en que se recuperen los espacios en las salas de exhibición.

El reto ya no está en la producción de cintas, lo hemos visto que con la creación de los estímulos fiscales en la LISR y el apoyo que brinda el Estado a los Fondos

de inversión al cine ha sido posible incrementar el número de cintas que se producen anualmente.

Debemos buscar formas más inteligentes para lograr una distribución acertada, un buen precio en taquilla y presencia en televisión que permita reactivar de manera significativa a la industria, hoy comercialmente hablando (no de calidad) dominada por Estados Unidos. Y así lograra a mediano plazo una cadena productiva sana que no necesite de grandes impulsos para nuestro cine por parte del gobierno federal y así se podrían atender otras áreas artísticas de interés nacional.

Como lo hemos visto han sido varias las empresas interesadas en invertir en el cine, bancos, tiendas departamentales, exhibidoras de filmes, televisoras. Esperemos que sigan los apoyos y se fomente un cine de calidad.

2.16. Fin y objetivos de los Estímulos Fiscales.

Entre los fines y objetivos de los estímulos fiscales se encuentran:

- 1. Con los estímulos fiscales o tributarios se promueve una actividad económica o una conducta determinada.** Sin que exista la obligación del gobierno federal de destinarle una partida especial dentro del presupuesto de egresos que se aprueba anualmente y sin que ello tenga que ser en cada ejercicio fiscal.
- 2. Con ellos se incentiva el empleo, hay una mayor distribución de la riqueza y mejores condiciones de vida.** Porque al apoyar a una industria o a un sector determinado se están generando fuentes de empleo, que si bien en un principio la tendencia será apoyarlas, estas fuentes en poco tiempo generarán sus propios ingresos y ello beneficiará a los empleos recientemente creados y al país en general.

- 3. Se reactiva la economía y en el caso que nos ocupa se fomenta la industria cinematográfica nacional.** Como ya lo mencionamos, nuestra industria fílmica ha crecido notablemente en comparación con los años anteriores en los que México no contaba con un estímulo fiscal como es ahora el artículo 226 de la LISR. Si bien podemos afirmar que nuestra industria de acuerdo a datos proporcionados por el Instituto Mexicano de Cinematografía creció 30% en estrenos de películas nacionales en comparación con años anteriores no significa que vamos bien y que la industria ha alcanzado sus niveles más altos, y que ya no es necesario el apoyo que proporciona el gobierno; por el contrario nos falta más apoyo del gobierno y el compromiso de los miembros del Comité Interinstitucional para hacer más accesible el trámite para obtener el estímulo fiscal para consolidar lo ya obtenido y en poco tiempo no requerir de los apoyos que ahora se destinan a la cinematografía y que se puedan incentivar otros sectores.
- 4. A través de los estímulos fiscales vistos como el medio de fomentar o proteger las labores económicas de un sector específico de contribuyentes, se busca desgravar el ámbito de actuación del tributo.** Con ello consideramos que se pretende eliminar las prácticas de evasión fiscal que son muy comunes en todos los contribuyentes. Y por el contrario premiar a aquellos contribuyentes que si cumplan con sus obligaciones fiscales y que invierten en nuestro país.
- 5. Vincular las actividades de los contribuyentes con las necesidades de los sectores productivos.** Como ya lo dijimos en líneas anteriores, con la creación de los estímulos fiscales se promocionan las actividades económicas del país y se apoya aquellas en las que el Estado no puede invertir porque tendría que dejar a un lado los sectores prioritarios. Y con ello también se benefician los contribuyentes porque existen áreas en las que podrían invertir y así disminuir sus cargas fiscales.

6. Establecer los instrumentos por medio de los cuales se debe de llevar a cabo la acción de fomento y ejecutarse el apoyo del gobierno federal.

Todos los estímulos fiscales proporcionan certeza jurídica a los contribuyentes porque quedan inmersos en una ley, tienen una vigencia y para obtenerlos se debe reunir un mínimo de requisitos que el propio legislador impuso para cada caso. En el presente trabajo hemos analizado los estímulos fiscales que contempla el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no quiere decir que son lo únicos que existen en nuestra legislación o que no se puedan llegar a ampliar.

7. Los estímulos fiscales, aunque van más allá, representan una deducción del pago de las contribuciones para los grandes inversionistas.

Esta deducción se perfila como la principal vía para incentivar la innovación ya que tiene efectos financieros inmediatos, se adapta a la coyuntura empresarial y protege la confidencialidad de los proyectos de innovación en cualquier aspecto: comercial, de desarrollo de tecnología de competitividad etc.

8. Generar la participación de todos los sectores vinculados con los estímulos fiscales para que cuenten con vías formales para el diseño y ejecución de políticas a fin de incrementar los mismos, es uno de sus objetivos.

Los estímulos fiscales representan una manera de incentivar una actividad que permite reducir el pago de impuestos al poder deducir otra vez unos gastos ya contemplados en la cuenta de resultados. El fortalecimiento de un sector determinado de la industria de un país lleva consiguientemente a los involucrados a pugnar por su desarrollo, su crecimiento y tratándose de una industria a hacerla más competitiva.⁸³

Actualmente los estímulos fiscales son uno de los instrumentos financieros más utilizados en la política científica y tecnológica y de desarrollo de ciertos sectores, no sólo en México, sino en las economías desarrolladas en general. Una de las

⁸³ Los fines y objetivos son enunciativos más no limitativos.

ventajas de los incentivos fiscales es su neutralidad, ya que su aplicación se realiza de forma generalizada, sin interferir en la selección de proyectos, mientras que otros instrumentos, como las ayudas, están destinados a ciertas empresas, sectores o proyectos.

Otro de los fines de los estímulos fiscales se centra en una relación de coordinación entre las empresas y/ o los contribuyentes y la industria que se desea incentivar. Lo que permite emprender nuevos proyectos, utilizar tecnología de punta o intercambiar conocimientos para mejorar la competitividad de la industria y con ello beneficiarse todos.

En las líneas siguientes desarrollaremos cuales son los principales criterios para el otorgamiento del estímulo fiscal que contempla el artículo 226 de la LISR en nuestro país y recurriendo al Derecho Comparado cuales son los estímulos fiscales que contempla la legislación española y la venezolana y que diferencias hay con la nuestra.

2.17. Criterios para la determinación y otorgamiento de Estímulos Fiscales.

Consideramos que para obtener el Estímulo Fiscal destinado a los proyectos de inversión a la industria cinematográfica (EFICINE), existen dos criterios determinantes que deben satisfacerse:

A. El Fiscal o legal:

Este criterio tiene que ver con la evaluación del cumplimiento fiscal de los contribuyentes aportantes y de los productores, quienes participan en el proyecto de inversión o película cinematográfica. La Secretaria Técnica del Comité Interinstitucional envía al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la

documentación de cada contribuyente y de los responsables del proyecto para dar cumplimiento al inciso b) del numeral 9 de las Reglas Generales para la aplicación del EFICINE.

B. El Técnico:

Este criterio consiste en la evaluación técnica de cada proyecto, es realizado por el Instituto Mexicano de cinematografía (IMCINE), a través de un comité interno que se denomina Comité Dictaminador del IMCINE, el cual vigila que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el proyecto tenga su esquema financiero consolidado.
- Que cuente con un guión narrado de forma profesional.
- El equipo de producción debe ser profesional además de tener conocimiento y experiencia para realizar una película.
- El presupuesto debe ser congruente con la historia, con el plan de trabajo y de acuerdo a los precios promedio de la industria cinematográfica.

De lo anterior se desprende que una vez que el Sistema de Administración Tributaria (SAT) proporcione la información requerida del contribuyente y el IMCINE haya elaborado el dictamen correspondiente al proyecto de inversión, el Comité Interinstitucional aprobará finalmente el llamado EFICINE que contempla el artículo 226 de la LISR.

Tal y como lo señalamos, no parece del todo un trámite engorroso sin embargo si es tedioso, son muchos los requisitos, no estamos en contra de ello porque como ya lo manifestamos dan certeza jurídica a los contribuyentes o a los inversionistas

en su caso. Sin embargo desde este momento proponemos que las autoridades establezcan un tiempo límite de respuesta ya que un ejercicio fiscal es relativamente un corto plazo para realizar una inversión y obtener un buen resultado.

No queremos que los contribuyentes se desanimen por enfrentarse a trámites engorrosos y dejen de incentivar una industria que no requiere de talento sino de apoyo básicamente para duplicar los resultados obtenidos hasta ahora.

2.18. Propuesta para la creación y fomento vía estímulos fiscales.

En el presente punto abordaremos nuestra propuesta para la creación de una industria cinematográfica fortalecida a través de los estímulos fiscales.

Al respecto, debe haber una reconstrucción de la economía procurando que sea productiva pero lo más importante es que sea sustentable. Por lo que proponemos que se adopte dentro de la política económica de nuestro país a los estímulos fiscales en general y con ello promover el desarrollo social y cultural.

Por lo que sugerimos se tomen en cuenta los siguientes aspectos en la creación y fomento de una industria cinematográfica sana vía estímulos fiscales:

- **Es recomendable que los estímulos fiscales sean considerados de manera ininterrumpida en el Presupuesto de Egresos de la Federación.** Lo que permitirá darle una mayor continuidad a todos los programas que se implementen como son los fondos de inversión al cine.
- **Debe de hacerse más atractivo su uso, de tal manera que no sólo las empresas sino también los contribuyentes en lo individual accedan a**

ellos e incentiven un ramo industrial. Se debe hacer una mayor difusión de los estímulos fiscales que contempla nuestra legislación, para que no sólo las grandes empresas se beneficien con estos estímulos sino que se extienda a los pequeños contribuyentes y se genere una cultura de pago de los impuestos, de apoyo a nuestra industria cinematográfica y de beneficio para los contribuyentes por el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

- **Promover los estímulos fiscales a la iniciativa privada, para que sea ella la que incentive otras industrias.** Si bien es cierto que es obligación del Estado apoyar a las áreas estratégicas del país para fomentar el desarrollo económico, social y cultural del país, éste no cuenta con los elementos necesarios para fomentar su desarrollo por lo que consideramos necesario que siga implementado en su política económica el uso de los estímulos fiscales que resulten atractivos para los empresarios y que sea a través de la iniciativa privada nacional se incentiven las áreas prioritarias del país sin que el Estado tenga que delegar sus obligaciones en las empresas privadas.
- **La actividad en la que se invierte con el estímulo fiscal no sólo debe beneficiar a quien la realiza sino debe ser benéfica para la sociedad y representar un interés general.** En el caso de la industria cinematográfica resulta atractiva porque se han buscado formas para ello, se han creado salas de exhibición donde no se tenían, es decir, ya no sólo las grandes ciudades cuentan con una sala cinematográfica; también se ha logrado un mejor precio en taquilla; también se ha buscado hacer un cine de calidad que pueda competir con filmes extranjeros y que incluso ha logrado obtener reconocimiento internacional.
- **Consideramos que un régimen de incentivos fiscales, entendido como inversión resulta fundamental para el mejoramiento o fomento de las**

actividades de investigación y desarrollo del país. No cabe duda que cualquiera que sea el destino del estímulo fiscal su resultado será el mismo, un incremento en las contribuciones y una disminución en las prácticas de evasión fiscal de las grandes empresas y de los contribuyentes en lo individual; por un lado y por el otro el desarrollo del sector beneficiado con el estímulo.

Si estos supuestos se logran a mediano plazo se conseguiría una cadena productiva sana que no necesitará más, de grandes impulsos para nuestro cine por parte del gobierno federal y así se podrán atender otras áreas estratégicas o artísticas de interés nacional.

Así hemos concluido el Segundo Capítulo en el cual analizamos los elementos del ISR, los estímulos fiscales que contempla dicha ley pero específicamente el contenido en el artículo 226 de la multicitada Ley, que refiere a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional. Que a partir de su incorporación en la ley ha sido de gran importancia para incentivar al cine mexicano, ha permitido que los inversionistas mexicanos dejen su capital en nuestro territorio dado que de ser aprovechado por los contribuyentes pueden deducir al 100% el monto de la inversión que realizaron en los proyectos cinematográficos, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establece la propia ley.

En el Tercer Capítulo abordaremos los estímulos fiscales desde el punto de vista del Derecho Comparado, para lo cual analizaremos dos sistemas jurídicos diferentes entre sí y ubicados en diferentes latitudes pero unidos bajo la misma política fiscal en lo referente a los estímulos fiscales. Como es el caso de España y Venezuela.

CAPÍTULO III

LA FIGURA DE LOS ESTÍMULOS FISCALES EN PAÍSES COMO ESPAÑA Y VENEZUELA.

CAPÍTULO III.- LA FIGURA DE LOS ESTÍMULOS FISCALES EN PAÍSES COMO ESPAÑA Y VENEZUELA.

Debido a los avances de la ciencia y la tecnología, específicamente de los medios de comunicación, se han acortado las distancias; lo que implica que lo ocurrido en un país puede influir en otros y viceversa. La globalización a la que nos referimos nos obliga a conocer los sistemas jurídicos existentes.

Lo anterior resulta difícil ya que cada país tiene su propio sistema jurídico complejo y difiere de cualquier otro pese a que pertenezca a la misma familia jurídica. Sin embargo podemos encontrar semejanzas que nos permitan conocer y entender su sistema jurídico y retomar los conceptos más útiles y que se adapten al nuestro.

En este Capítulo abordaremos el tema de los estímulos fiscales en Venezuela y en España, para lo cual hemos recurrido para su estudio, al *Derecho Comparado*. De acuerdo a la definición de Consuelo Sirvent Gutiérrez, el Derecho Comparado “es la disciplina que confronta las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas jurídicos vigentes en el mundo con el propósito de comprender y mejorar el sistema jurídico de un Estado determinado”.⁸⁴

Para García Máynez, “sistema jurídico es el conjunto de normas jurídicas objetivas que están en vigor en determinado lugar y época, y que el Estado estableció o creó con objeto de regular la conducta o el comportamiento humano”.⁸⁵

Para comprender mejor el tema de los estímulos fiscales decidimos investigar a través del Derecho Comparado la importancia de los mismos en un país que por

⁸⁴ SIRVENT GUTIÉRREZ, Consuelo. *Sistemas Jurídicos Contemporáneo*, 3ª ed., PORRÚA, México, 2002, p.1.

⁸⁵ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Filosofía del Derecho*. PORRÚA, México, 1989, p.189.

su desarrollo económico, tecnológico y cultural nos diera una perspectiva diferente a la de nuestro país, por lo que elegimos España; por otro lado elegimos Venezuela por ser un país latinoamericano que ha implementado desde hace algunos años los estímulos fiscales en su política económica y ha impulsado la industria cinematográfica a través de ellos.

3.1 Concepto de Estímulo en la legislación española.



España, denominado oficialmente "Reino de España", es un país soberano miembro de la Unión Europea, constituido en Estado social y democrático de Derecho, y cuya forma de gobierno es la monarquía parlamentaria. Su territorio, con capital en Madrid, ocupa la mayor parte de la península Ibérica, al que se añaden los archipiélagos de las Islas Baleares, en el mar Mediterráneo occidental, y el de las Islas Canarias, en el océano Atlántico nororiental, así como en el norte del continente africano, las plazas de soberanía de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, además de los distritos y posesiones menores de las islas Chafarinas, el peñón de Vélez de la Gomera y el peñón de Alhucemas. En su economía, entre otras cuestiones podemos observar la influencia de los estímulos fiscales que utilizan para incentivar diversos sectores.

En las líneas siguientes hemos desarrollado algunos de los estímulos que consideramos más representativos y los mas actuales de España.

Sin embargo, como tal, no existe un concepto unificado de estímulo fiscal en todo el cuerpo legal, derivado de su propio sistema jurídico. No obstante, en la investigación que realizamos pudimos percatarnos que los estímulos fiscales o incentivos fiscales como también se denominan son fundamentales para el fomento a la industria en la mayoría de sus ramas, la cultura y en general como política fiscal. Por tal motivo estudiamos algunos de ellos:

LEY 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la Doble Imposición Interna Intersocietaria y sobre Incentivos a la Internacionalización de Empresas.

Esta Ley establece la deducción por doble imposición no solamente en el momento de la distribución del dividendo o participación en beneficios, sino también en el momento de la transmisión de las acciones. Por lo tanto, permite eliminar la doble imposición desde el primer momento en que la misma se

manifiesta, estableciendo una perfecta correlación entre integración de rentas en la base imponible y aplicación de los sistemas de eliminación de la doble imposición.

En lo concerniente a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera, incorpora el denominado método de exención para unos y otras, siempre que se cumplan determinados requisitos, siendo, de entre ellos, los del lugar de residencia de la entidad participada, que debe ser un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional provisto con cláusula de intercambio de información, y la actividad realizada por la entidad participada, que debe ser de naturaleza empresarial.

Del artículo 29 Bis, relativo a la deducción para evitar la doble imposición internacional en el caso de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, se desprende que el estímulo fiscal consiste en:

Deducir el 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a las rentas positivas de todos los establecimientos permanentes En el caso de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero.⁸⁶

Del artículo 30 Bis referente a la deducción para evitar la doble imposición económica internacional: Dividendos y plusvalías de fuente extranjera observamos que el estímulo fiscal consiste en:

Deducir el 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios, cuando, tratándose de contribuir, entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o

⁸⁶ Cfr. Artículo 29 Bis de la LEY 10/1996, de 18 de diciembre, sobre Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la Doble Imposición Interna Intersocietaria y sobre Incentivos a la Internacionalización de Empresas.

participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español. La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos.⁸⁷

En suma, la presente Ley aborda una cuestión significativa en el Impuesto sobre Sociedades, a saber, el tratamiento de los dividendos y plusvalías relativas a valores representativos de la participación en el capital de las entidades jurídicas residentes tanto en España como en el extranjero. Además, aborda el tratamiento de los dividendos y plusvalías nacionales y extranjeros, justificándolo, creemos, en la globalización de la economía y la creciente expansión de las empresas en los mercados internacionales como es el caso de España. Sin lugar a dudas este estímulo es de gran importancia y trascendencia en el ámbito económico y comercial de los países que han adoptado el estímulo y más aún para aquellos que han suscrito convenios para evitar la doble imposición. Esto ha permitido que los extranjeros interesados en invertir en nuestro país tengan la posibilidad de pagar los impuestos en el lugar en que los causen, sujetándose a las leyes del país correspondiente sin que tengan obligación de pagar nuevamente en su país de origen.

El siguiente estímulo fiscal que analizaremos tiene que ver con el apoyo que se le brinda en España a la iniciativa privada y lo encontramos en la siguiente ley:

LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Dicha Ley, tiene una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés

⁸⁷ Cfr. Artículo 30 bis de la LEY 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la Doble Imposición Interna Intersocietaria y sobre Incentivos a la Internacionalización de Empresas.

general. Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías, a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

Constitución de entidades que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga, y que, en razón de su forma de personificación, tengan esta finalidad como exclusiva, caso de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. Realización de aportaciones a las entidades anteriormente descritas con el objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos. Así como lograr la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

El estímulo consiste en que los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto, el importe de los donativos que realicen en favor de las fundaciones y asociaciones, con los siguientes límites y condiciones:

1. El 20% de las donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Igual porcentaje de deducción se aplicará a las donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

2. El 20% de las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las

actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, inciso a).

3. El 20% por 100 de las cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, a), o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.⁸⁸

En conclusión, consideráramos que esta Ley hace más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la ejecución de actividades de interés general como deportivas, educativas, de protección del medio ambiente, etc. Este planteamiento obliga, por ello, a extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley a las realizadas en beneficio del Estado y otras instituciones y entes públicos, dado que resulta indubitada la aplicación de las cantidades así recibidas a la realización de actividades de interés general. Este estímulo es un claro ejemplo del interés del gobierno español de incentivar a las instituciones que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, ya que en mi opinión, el fin de las actividades incentivadas, son en principio responsabilidad del Estado.

⁸⁸ Cfr. Artículo 59. Deducciones en la cuota, de la LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

El siguiente estímulo fiscal está enfocado como en nuestro país a un sector importante que contribuye al desarrollo científico y tecnológico de España, y encontramos su fundamento en la siguiente ley:

LEY FORAL 3/2001, de 1 de marzo, sobre incentivos fiscales a la investigación, al desarrollo científico y tecnológico, y a la innovación y el fomento del empleo.

En la exposición de motivos de la presente Ley, se afirma que el desarrollo científico y tecnológico es una de las bases fundamentales para favorecer la competitividad de las empresas y, en definitiva, para promover el progreso económico y social. Por lo que se debe contribuir solidariamente a la generación de conocimiento, además de crear un clima favorable para que las empresas se incorporen plenamente a la cultura de la innovación tecnológica.

El estímulo fiscal que aborda esta Ley, consiste según el artículo 66 relativo a la deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica en:

1. La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 40% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

Además de la deducción a que se refiere el párrafo anterior, se practicará una deducción adicional del 10% del importe de los siguientes gastos del período:

- a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología, o que previamente hayan sido reconocidos, a estos efectos, por el Gobierno de Navarra.⁸⁹

En síntesis, creemos que este estímulo fiscal tiene como propósito apoyar económicamente la investigación aplicada a las empresas navarras por lo que el mismo es un estímulo local. Concretamente fomenta la investigación y el desarrollo tecnológico, estableciendo las bases para mejorar la competitividad de las empresas y fomentar el empleo, así como fortalecer la base científica y tecnológica de la industria, específicamente en la provincia de Navarra. Otorgando una deducción consistente en el 40% y hasta un 50% de los gastos efectuados en el periodo impositivo, por la realización de actividades de investigación y desarrollo tecnológico, sin que dicha norma prevea un límite.

El siguiente estímulo fiscal tiene relación con el cuidado del medio ambiente y el apoyo a la industria automotriz, lo encontramos plasmado en la:

LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.⁹⁰

Esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos fiscales que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares.

⁸⁹ Cfr. Artículo 66 de la LEY FORAL 3/2001, de 1 de marzo, sobre incentivos fiscales a la investigación, al desarrollo científico y tecnológico, y a la innovación y el fomento del empleo.

⁹⁰ Para efectos de esta Ley, se entiende por mecenazgo la participación privada en la realización de actividades de interés general.

Los donativos, donaciones o aportaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias de la actividad de mecenazgo darán derecho a practicar una deducción en la cuota del impuesto personal sobre la renta del donante o aportante. Esta deducción será de 25% del importe de los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes sin establecimiento permanente en España, y del 35% en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los contribuyentes con establecimiento permanente en España.

Para garantizar la aplicación de este incentivo fiscal por las personas jurídicas y entidades no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, se permite que las deducciones no practicadas puedan aplicarse en los períodos impositivos que finalicen en los 10 años inmediatos y sucesivos. Los porcentajes de deducción y los límites pueden incrementarse en un máximo de cinco puntos porcentuales si la actividad de mecenazgo desarrollada por las entidades beneficiarias se encuentra comprendida en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.⁹¹

En resumen, esta Ley tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular, es decir, de la iniciativa privada en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública. Sin lugar a duda este estímulo promueve el trabajo de las entidades sin fines de lucro en la realización de actividades de interés general, y por otro lado se fortalece la actividad social que el propio gobierno español no puede proporcionar.

⁹¹ Cfr. Título III de la LEY 49/2002, de 23 de diciembre de 2002, relativa al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Al finalizar el 2003, se publicó el reglamento del estímulo anterior, mismo que describimos a continuación:

REAL DECRETO 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Este real decreto se estructura en un artículo, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales. El artículo único aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La acreditación de las entidades sin fines de lucro a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la mencionada ley y que no ha renunciado a éste.

Dada la importancia del estímulo fue creado el reglamento para dar mayor certeza en la aplicación del crédito fiscal a los contribuyentes que inviertan en actividades de mecenazgo o de actividades sin fines de lucro.

Este Decreto, incentiva a las actividades de Beneficencia, el cual encontramos muy parecido con lo que pasa en México, como ciertas instituciones que realizan actividades filantrópicas como las Fundaciones de Asistencia, por las cuales los donativos que se otorgan son inclusive deducibles de impuestos, lo que nos parece acertado, en virtud de que el ultimo beneficiario, por lo regular lleva acabo

un consumo propio o de uso, sin intereses lucrativos, además de que socialmente por lo regular son benéficas.

En materia agraria también se han creado estímulos, al respecto España emitió la siguiente ley:

LEY 6/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008.

Esta Ley, hace referencia en su artículo 17, al tipo impositivo aplicable a las transmisiones onerosas de determinadas explotaciones agrarias a las que sea aplicable el régimen de incentivos fiscales previsto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. Señala que las transmisiones onerosas de una explotación agraria prioritaria familiar, individual, asociativa o asociativa cooperativa especialmente protegida en su integridad, tributarán, por la parte de la base imponible no sujeta a reducción de conformidad con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, al tipo reducido del 4%.

Por lo que respecta al estímulo anterior, nos llama la atención por lo interesante que resulta que en España por un lado exista una Ley que grava las transmisiones de la propiedad sujetas a un régimen ejidal, familiar, individual y por el otro se aplique una reducción del 4% a dichas enajenaciones, ya que en nuestro país, el Legislador ha procurado no gravar las transmisiones, cuando la propiedad se encuentra sujeta al Régimen Ejidal.

El último estímulo que analizaremos tiene que ver con la industria cinematográfica y los apoyos que el gobierno español brinda a este sector desde el año de 1997. El contenido del estímulo lo encontramos en el:

REAL DECRETO 1039/1997, de 27 de junio, por el que se refunde y armoniza la normativa de promoción y estímulos a la cinematografía y se dictan normas para la aplicación de lo previsto en la disposición adicional segunda de la ley 17/1994, de 8 de junio.

El actual sistema de ayudas a la cinematografía está regulado por el Real Decreto 1282/1989, de 28 de agosto, modificado por el Real Decreto 1773/1991, de 13 de diciembre y la Orden de 5 de octubre de 1994, que actualiza los límites cuantitativos de estas ayudas establecidas en el citado Real Decreto 1282/1989.

El Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA), puede otorgar anualmente ayudas a los productores de las películas seleccionadas en competición oficial por los festivales, para gastos de participación y de promoción durante el festival, por su contribución a la difusión de los valores culturales y artísticos del cine español hasta de 200 millones.

De este mismo modo, con la finalidad de promover la conservación en España de negativos y soportes originales, los productores que se comprometan a no exportar el negativo de su película podrán percibir del ICCA una ayuda hasta por el 100% del coste de la realización del interpositivo y del internegativo de la misma. Esta ayuda podrá concederse también a personas físicas o jurídicas que hayan adquirido la propiedad de una obra cinematográfica y del negativo de ésta, por cualquier título legítimo.

Asimismo, los titulares de salas de exhibición cinematográfica que proyecten películas comunitarias de calidad y valores artísticos destacados, podrán percibir en concepto de ayudas hasta el equivalente al 5% de los ingresos brutos en taquilla que obtengan en sus salas por la proyección de aquéllas, durante el primer año de explotación.

De lo anterior se desprende la importancia de este estímulo fiscal a la industria cinematográfica en España, toda vez que se enfoca no sólo en los productores,

también apoya a los inversionistas y a quienes exhiben o proyectan las películas cinematográficas en sus salas de cine.

Otro aspecto que es de destacar es el relativo al monto que se otorga anualmente a este estímulo, el cual consiste en 200 millones de pesos para ayudar a los productores de las películas seleccionadas en competición oficial por los festivales, para gastos de participación y de promoción durante el festival, por su contribución a la difusión de los valores culturales y artísticos del cine español. Mientras que en nuestro país se destinan anualmente 500 millones de pesos para apoyar a la industria cinematográfica, más los Fondos a cortometrajes y largometrajes que están a cargo del Instituto Mexicano de Cinematografía.

Resulta interesante que en España además de apoyar a los productores y exhibidores se preocupen por la conservación de negativos y soportes originales, de tal modo que a cambio de un estímulo consistente en el 100% del coste de la realización del interpositivo y del internegativo, los productores se comprometan a no exportar el negativo de su película, con lo que resulta protegida su industria fílmica.

3.1.2. Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.

Los mecanismos para otorgar los estímulos fiscales, son tan diversos como los propios estímulos fiscales que prevea la legislación española, habrá disposiciones legales que incluyan la expedición de un Reglamento que establezca los pasos específicos que deberán seguir los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, para hacerse acreedores al estímulo fiscal.

Para hacer más comprensible el procedimiento que se sigue para otorgar los estímulos analizaremos el siguiente estímulo que se otorga a la Cinematografía:

NOMBRE DEL ESTÍMULO	OBJETO	SUJETOS	MONTO
Real Decreto 1039/1997, de 27 de junio, por el que se refunde y armoniza la normativa de promoción y estímulos a la cinematografía.	Incentivar a los productores por su contribución a la difusión de los valores culturales y artísticos del cine español.	1. Productores de películas 2. Personas físicas y jurídicas (que adquieran la propiedad de una obra cinematográfica y de su negativo).	Hasta 200 millones anuales a las películas seleccionadas en competición oficial. El 100% del costo de la realización del interpositivo y del internegativo de la misma siempre que se comprometan a no exportarlo.

El estímulo fiscal que hemos analizado tiene una cierta semejanza con el que establece el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2008. Establece un monto anual de hasta 200 millones de euros, en nuestro país el monto es de 500 millones de pesos. Por lo que respecta al objeto del estímulo fiscal, en España se incentiva a los productores por su contribución a la difusión de los valores culturales y artísticos del cine español; por lo que respecta a México, el objeto del estímulo es incentivar a los contribuyentes por los proyectos de inversión a la industria cinematográfica nacional. Por lo que respecta al monto del crédito fiscal, en España se otorga el 100% del costo de la realización de interpositivo y del internegativo; por lo que respecta a nuestro país, el crédito fiscal consiste en el 100% de lo erogado en los proyectos de inversión siempre y cuando no exceda del 10% del ejercicio fiscal anterior.

Cabe destacar que el estímulo que otorga España al Cine, si bien su objetivo es bueno porque únicamente premia películas de calidad que promuevan los valores culturales y artísticos propios del país esta misma selección de películas puede ser subjetiva y dejar fuera a otros talentos, lo que quizá se prestaría a que amigos de los jueces puedan acceder al estímulo. Otra cuestión que hay que destacar es el fomento a un Cine de carácter Nacionalista ya que en caso de que no se exporte la película las personas físicas ya sean productores o quienes adquirieron el filme pueden recibir el total del costo de la realización siempre que cumplan con el requisito de no exportarlo.

3.1.3. Objetivo de los Estímulos Fiscales.

El objetivo de los estímulos fiscales como lo pudimos apreciar de la lectura de la exposición de motivos de las diferentes leyes y decretos referidos, radica en incentivar una parte o sector de la economía de trascendencia para el país a través de estas medidas de carácter fiscal.

Este objetivo general no cambia en los países por muy lejanos que se encuentren, ya que en ambas latitudes son importantes para generar inversiones, apoyar sectores industriales que por la demanda de trabajo, el Estado no asume la responsabilidad total de apoyarlos, se promueve la cultura, se prestan servicios, se crean fuentes de empleo, se mejora la infraestructura del país y lo más importante ayudan a eliminar la evasión fiscal.

Pues si bien los contribuyentes invertirán una parte de su capital para obtener un estímulo fiscal, podrán recuperar una parte del capital invertido al colocarse en la hipótesis correspondiente para ser acreedor a un crédito fiscal; y por otro lado estará incentivando un sector de la industria, o de servicios contribuyendo así al desarrollo de su país.

En el caso del estímulo que analizamos relativo a la Cinematografía, encontramos dos objetivos muy marcados el primero de ellos es incentivar a los productores por su contribución a la difusión de valores culturales y artísticos de España y el segundo es evitar la fuga de talentos y fomentar la nacionalización de la Cultura española.

3.1.4. Importancia para el país.

Dicha importancia la observamos en el creciente número de estímulos fiscales que se han incorporado a la regulación española. Ya que como pudimos observar los estímulos otorgados en este país no van desapareciendo conforme el cambio del gobierno como si ocurre en nuestro país, donde estamos a expensas de que el gobierno en turno en su proyecto de Ley de Ingresos contemple un capítulo referente a los estímulos fiscales, o que se incremente el apoyo por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los ya existentes. A diferencia de lo que ocurre en nuestro país, en España los estímulos fiscales se han incrementado notablemente y sólo se han ido actualizando las leyes a los requerimientos económicos y sociales del país.

El tratamiento dado a España para analizar los estímulos fiscales contemplados en su legislación es el mismo que daremos a Venezuela, por lo que diremos que Venezuela oficialmente denominada República Bolivariana de Venezuela, es una república federal situada al norte de América del Sur, instituida como un Estado social, de derecho y de justicia, libre, autónomo y soberano consagrado en el Acta de Independencia, firmada el 5 de julio de 1811. Su capital federal y sede de los Poderes de la Nación es la ciudad de Caracas. Tiene una economía de libre mercado orientada a las exportaciones. La principal actividad económica de Venezuela es la explotación y refinación de petróleo para la exportación y consumo interno, es la sexta más grande de América Latina.



En su legislación, encontramos los siguientes estímulos fiscales:

Ley Orgánica sobre Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones.

Esta ley, tiene por objeto establecer reglas, garantías e incentivos dirigidos a la promoción de la inversión privada y al desarrollo de la infraestructura y de los servicios públicos competencia del poder nacional, mediante el otorgamiento de

concesiones para la construcción y la explotación de nuevas obras, sistemas o instalaciones de infraestructura, para el mantenimiento, la rehabilitación, la modernización, la ampliación y la explotación de obras, sistemas o instalaciones de infraestructura ya existentes, o únicamente para la modernización, el mejoramiento, la ampliación o la explotación de un servicio público ya establecido.

El estímulo consiste en que los titulares de las concesiones de obras o servicios otorgados de conformidad con este Decreto-Ley quienes en virtud de lo dispuesto en el contrato correspondiente, asuman el financiamiento de la inversión, que requiera la obra o el servicio concedido, gozarán de los siguientes beneficios fiscales, según dispone el artículo 56 de dicha ley:

- a) Exención del 50% de la renta neta gravable con el impuesto sobre la renta, en los casos en los que los titulares de la concesión asuman el financiamiento de la inversión en una proporción igual o superior al cincuenta por ciento (50%).
- b) Exención del 25% de la renta neta gravable con el impuesto sobre la renta, en los casos de titulares de la concesión que asuman el financiamiento de la inversión en una proporción inferior al 50%.

Se considerará como financiamiento de la inversión, los aportes del capital en dinero o especie directamente aplicados a la obra o servicio objeto de la concesión.

Las exenciones otorgadas en el párrafo primero sólo serán procedentes cuando el titular de la concesión haya cumplido con el financiamiento de la inversión programada para cada ejercicio fiscal de conformidad con el contrato.

En síntesis, este Decreto-Ley rige los procedimientos mediante los cuales se otorgarán en concesión la ejecución de obras y la explotación de los servicios públicos ejercidos por Venezuela a través de los órganos o entidades que

conforman la Administración Pública Nacional, fortaleciendo la inversión privada y al desarrollo de la infraestructura y de los servicios públicos competencia del poder nacional, mediante el otorgamiento de incentivos fiscales.

Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Turismo sobre incentivos aplicables a las empresas prestadoras de servicios turísticos.

Gozarán de los incentivos, beneficios y exenciones establecidas en la Ley Orgánica de Turismo, todos los integrantes del Sistema Turístico Nacional inscritos en el Registro Turístico Nacional. El incentivo consiste en una rebaja al Impuesto Sobre la Renta, en los siguientes términos:

Los integrantes del sistema Turístico Nacional que sean titulares de enriquecimientos derivados de la prestación de servicios turísticos inscritos en el Registro Nacional gozarán de una rebaja del ISR, equivalente el 75% del monto de las nuevas inversiones, de acuerdo a lo establecido en el artículo 42 de la Ley Orgánica de Turismo, cuando sean realizadas en las siguientes áreas:

- a) Formación, entrenamiento y capacitación del personal destinado a la prestación de cualquier servicio turístico.

- b) Construcción, equipamiento, reequipamiento, ampliación y mejoras de hoteles, hospedajes, posadas y demás establecimientos de alojamiento turístico, centros de convenciones y turístico-recreacionales, así como los demás establecimientos destinados a la prestación de servicios turísticos.

- c) Construcción, equipamiento, reequipamiento, ampliación y mejoras de áreas destinadas exclusivamente al entrenamiento y capacitación de personal para el sector turístico; y

d) Cualquier otra inversión que según, los lineamientos establecidos en el artículo 42 sea considerada de interés turístico mediante Resolución del Directorio de la Corporación de Turismo de Venezuela.

El monto de las rebajas podrá ser trasladado para su imputación del ISR generado hasta los quince ejercicios siguientes contados a partir de aquel ejercicio en el cual haya sido efectuada la nueva inversión. Dichas rebajas procederán inclusive cuando se trate de conversión de deuda en inversión.

También dicho Reglamento prevé incentivar la adquisición de naves, Aeronaves y Vehículos Terrestres siempre y cuando tengan un fin turístico, para lo cual se les exenta al 100% de todos los tributos que contempla la Ley Orgánica de Aduanas al tenor de las siguientes reglas:

- Deberán ser integrantes del Sistema Turístico Nacional
- Que la Nave, Aeronave o vehículo que adquieran cuente con una antigüedad de fabricación no mayor de cinco (5) años, destinadas al servicio público de transporte de pasajeros.
- Deberán obtener la Certificación de Interés Turístico,
- Para lo cual consignarán en el momento de presentar la correspondiente solicitud, los siguientes recaudos:

En el caso de Naves:

a) Licencia de Transporte Turístico Acuático otorgada por la Corporación de Turismo de Venezuela;

b) Constancia de inscripción en la respectiva Capitanía de Puerto;

c) Constancia de la solicitud de Patente, Licencia de Navegación o Permiso Especial según el caso, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Navegación; y

d) Copia de la factura, en caso de compra, o del contrato o título por el que se legitime la posesión o detentación de la nave.

En el Caso de Aeronaves:

a) Licencia de Transporte Turístico Aéreo otorgada por la Corporación de Turismo de Venezuela.

b) Concesión, autorización o permiso vigente que la acredite como empresa aérea de transporte público de pasajeros, o en su defecto, el correspondiente certificado de explotador emitido por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones;

c) La reserva de matrícula de aeronave de transporte público de pasajeros, o en su defecto la autorización correspondiente expedida por el Ministerio de Transporte y Comunicaciones para que dicha empresa opere la aeronave con matrícula extranjera; y

d) Copia de la factura, en caso de compra, o del contrato o título por el que se legitime la posesión o detentación de la aeronave.

En el caso de Vehículos Terrestres para el turismo:

a) Copia de la Licencia de Transporte Turístico Terrestre emitida por la Corporación de Turismo de Venezuela; y

b) Descripción y características de los vehículos que se pretenden importar.

El procedimiento para otorgar dichos beneficios es:

El interesado deberá solicitarlo a la Corporación de Turismo de Venezuela y esta deberá dar respuesta a la solicitud para la emisión de la Certificación de Interés Turístico, en un lapso no mayor de 45 días, en caso de que fuese negada dicha solicitud, el solicitante podrá ejercer los recursos contemplados en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Sin duda una de las actividades que producen recursos en cualquier Estado, viene a ser la Actividad Turística, por lo que se debe de buscar que esa actividad se encuentre incentivada a efecto de provocar la inversión en ella, como en el caso Venezuela en el cual con esta norma se pretende lograr servicios de calidad, para el turista, propiciando la modernidad en los medios de transporte que se utilicen para ese fin, así como el capital humano de dicha actividad se encuentre capacitado para prestar servicios turísticos, así como que las instalaciones turísticas se encuentren en buen estado o se construyan mas, todo lo anterior a través de un procedimiento que en apariencia no parece complicado, consistente en la solicitud al Órgano encargado de otorgar el incentivo con aparente rapidez.

Ley Orgánica de ciencia, Tecnología e Innovación.

Esta Ley contiene un estímulo fiscal que consistente en el establecimiento de exoneraciones totales o parciales, al pago del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto de importación y la tasa por servicios aduaneros, en los casos de importaciones de bienes y servicios referidas a actividades enmarcadas en el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, mismas que propondrá el Ministro de ciencia y tecnología al presidente de la República, quien podrá acordar tales beneficios, considerando la situación coyuntural, sectorial y regional de la economía del país..

Por su parte, el Ministerio de Ciencia y Tecnología, sin menoscabo de otros tipos de financiamiento público o privado propiciará ante el Consejo Técnico Financiero

para el Desarrollo, sistemas de incentivos a las instituciones financieras que participen en el financiamiento de actividades de innovación tecnológica.

Del análisis de esta Ley, podemos concluir que no obstante de estimular las actividades contenidas en el Plan Nacional de Ciencia, Tecnología, se estimula la formación y capacitación del talento humano especializado en ciencia, tecnología e innovación, contribuyendo con el fortalecimiento de sus estudios de postgrado y de otros programas de capacitación técnica y gerencial a través del financiamiento total o parcial de sus estudios e investigaciones y de incentivos tales como premios, becas, subvenciones, o cualquier otro reconocimiento que sirva para impulsar la producción científica, tecnológica y de innovación. Asimismo, estimula la formación e inserción del talento humano especializado en las empresas e instituciones académicas.

Incentivos Fiscales en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Venezuela

La actual legislación ofrece incentivos fiscales en algunos casos:

La reducción del 8% en la explotación de los hidrocarburos y todas las actividades relacionadas el cual se encuentra regulado en el artículo 56 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Venezuela de la siguiente manera:

“Los contribuyentes que se dediquen a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, gozarán de una rebaja de impuesto equivalente al ocho por ciento (8%) del monto de las nuevas inversiones hechas en el país dentro del ejercicio anual, representadas en activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento. Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae el encabezamiento de este artículo se deducirán del costo de los nuevos activos fijos destinados a la producción del enriquecimiento, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de estos nuevos activos fijos, hechos en el ejercicio y un dos por ciento (2%) del promedio

del activo fijo neto para el ejercicio anterior, calculado éste con base a los balances de principio y fin de año.

Se concederá una rebaja adicional de impuesto de cuatro por ciento (4%) sobre el costo total de las nuevas inversiones hechas en:

- a. Exploración, perforación e instalaciones conexas de producción, transporte y almacenamiento, hasta el puerto de embarque o lugar de refinación en el país, inclusive;
- b. Recuperación secundaria de hidrocarburos;
- c. Aprovechamiento, conservación y almacenamiento del gas, incluido el licuado; y
- d. Valorización de hidrocarburos y los egresos por concepto de investigación.

Las rebajas de impuesto a que se contrae el presente artículo no podrán exceder en el ejercicio del dos por ciento (2%) del enriquecimiento global neto del contribuyente. Además, cuando el total de las rebajas previstas en este artículo sea mayor del dos por ciento (2%) del enriquecimiento global neto del contribuyente, el excedente podrá traspasarse hasta los tres (3) años siguientes del ejercicio respectivo. A los fines del cómputo del excedente utilizable en un ejercicio dado, cualquier excedente proveniente de ejercicios anteriores será aplicable antes de las rebajas de impuesto correspondiente al ejercicio. Las rebajas a las que se contrae el presente artículo solamente serán imputables a los impuestos determinados.”⁹²

Así mismo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de Venezuela concede en su artículo 57 una “rebaja de impuesto del diez por ciento (10%) del monto de las nuevas inversiones que se efectúen en los cinco (5) años siguientes a la vigencia de la presente Ley, a los titulares de enriquecimientos derivados de actividades industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones,

⁹² Ley del Impuesto sobre la Renta de Venezuela vigente en el 2008.

ciencia y tecnología, distintas de hidrocarburos y actividades conexas, y en general, a todas aquellas actividades que bajo la mención de industriales representen inversión para satisfacer los requerimientos de avanzada tecnología o de punta, representadas en nuevos activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de la capacidad productiva o a nuevas empresas, siempre y cuando no hayan sido utilizados en otras empresas.

Los titulares de enriquecimientos derivados de la prestación de servicios turísticos, debidamente inscritos en el Registro Turístico Nacional, gozarán de una rebaja del setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas inversiones destinadas a la construcción de hoteles, hospedajes y posadas; la ampliación, mejoras o reequipamiento de las edificaciones o de servicios existentes; a la prestación de cualquier servicio turístico o a la formación y capacitación de sus trabajadores. Para el caso de las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras o piscícolas, la rebaja prevista será de un ochenta por ciento (80%) sobre el valor de las nuevas inversiones realizadas en el área de influencia de la unidad de producción cuya finalidad sea de provecho mutuo, tanto para la unidad misma como para la comunidad donde se encuentra inserta. A los fines del reconocimiento fiscal de las inversiones comunales, éstas deberán ser calificadas previa su realización y verificada posteriormente, por el organismo competente del Ejecutivo Nacional. Igual rebaja se concederá a la actividad turística por inversiones comunales, cuando las mismas sean realizadas por pequeñas y medianas industrias del sector.

Se concederá una rebaja de impuesto del diez por ciento (10%), adicional a la prevista en este artículo del monto de las inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, la recuperación de las áreas objeto de exploración y explotación de hidrocarburos y gas realizadas en las áreas de influencia de la unidad de producción.

Para determinar el monto de las inversiones a que se contrae este artículo, se deducirán del costo de los nuevos activos fijos incorporados a la producción de la renta, los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones hechas en el ejercicio anual sobre tales activos. Los retiros de activos fijos por causas no fortuitas ni de fuerza mayor que se efectúen por el contribuyente dentro de los cuatro (4) años siguientes al ejercicio en que se incorporen, darán lugar a reparos o pagos de impuesto para el año en que se retiren, calculados sobre la base de los costos netos de los activos retirados para el ejercicio en que se incorporaron a la producción de la renta

Las rebajas a que se refiere este artículo podrán traspasarse hasta los tres (3) ejercicios anuales siguientes.”⁹³

Nos parece interesante, el saber que el Gobierno Venezolano, estimule algunas actividades que en nuestro país inclusive se encuentran prohibidas, como lo son lo referente a los hidrocarburos, tema el cual actualmente ha generado un debate en nuestro País, sin embargo no debemos perder de vista que el precio de la gasolina en Venezuela es mucho mas bajo que en nuestro País, y que le es redituable al Estado Venezolano, tan es así que incentiva dichas actividades, por otro lado incentiva también las actividades: industriales y agroindustriales, construcción, electricidad, telecomunicaciones, ciencia y tecnología, etc. actividades todas tendientes a generar empleos, soberanía alimentaría y tecnología.

Ley de Incentivos Fiscales para el Deporte

La Constitución venezolana menciona en su Artículo 111 que será la ley, quien establecerá incentivos y estímulos a las personas, instituciones y comunidades que promuevan a los y las atletas y desarrollen o financien planes, programas y actividades deportivas.

⁹³ ídem

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su Artículo 14 que están exentos de impuestos las instituciones deportivas dedicadas exclusivamente a actividades sin fines de lucro, por los enriquecimientos obtenidos como medios para lograr sus fines, que no distribuyan ganancias, beneficios de cualquier índole o parte alguna de su patrimonio a sus fundadores, asociados o miembros de cualquier naturaleza y que sólo realicen pagos normales necesarios para el desarrollo de las actividades que le son propias.

La Ley de Incentivos fiscales para el Deporte establece los requerimientos para que se aplique dicho estímulo, gracias a este estímulo el gobierno venezolano ha fomentado la formación de talentos deportivos y por otro lado incentiva a los empresarios que de una u otra forma invierten en los deportistas, en eventos deportivos o en el patrocinio de equipos.

En nuestra opinión es muy interesante ya que si bien es cierto, existen países que apoyan e invierten en el deporte, en América Latina son contados los países que invierten en ello y en sus deportistas profesionales. Generalmente los gobiernos no apuestan al deporte, ni forma parte de su política fiscal el estímulo al mismo. Es por ello que aplaudimos por un lado la labor del gobierno de Venezuela al incentivar el deporte a través del otorgamiento de un estímulo por el que se exenta del pago del Impuesto Sobre la Renta a quienes a través de sus instituciones deportivas realicen actividades relacionadas con el deporte sin fines de lucro, y a los deportistas para que sigan preparando y desarrollando profesionalmente tal y como lo señala dicha Ley en el artículo 14.

3.2. Concepto de Estímulo en la legislación de Venezuela.

La propia constitución de la República Bolivariana de Venezuela hace un reconocimiento a los estímulos fiscales en diferentes leyes.

Artículo 317. “No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras

formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio....”

Por su parte el Artículo 100 Constitucional señala: “La ley establecerá incentivos y estímulos para las personas, instituciones y comunidades que promuevan, apoyen, desarrollen o financien planes, programas y actividades culturales en el país, así como la cultura venezolana en el exterior.”

Por otro lado los artículos 2º y 5º del REGLAMENTO PARCIAL DE LA LEY ORGANICA DE TURISMO SOBRE INCENTIVOS APLICABLES A LAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS TURISTICOS prevén:

“**Artículo 2º** A los fines de gozar de las exenciones y exoneraciones totales o parciales, así como de los demás incentivos establecidos”.

“**Artículo 5º.-** Los integrantes del Sistema Turístico Nacional que sean titulares de enriquecimientos derivados de la prestación de servicios turísticos inscritos en el Registro Turístico Nacional gozarán de una rebaja de Impuesto Sobre la Renta, equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) del monto de las nuevas Inversiones,”.

Por lo que de los anteriores preceptos citados se puede concluir que **por Estímulo se entiende una rebaja, exención o exoneración total o parcial de un impuesto, a quienes se encuentren en los supuestos señalados por las normas**, como lo señalado en el artículo 100 Constitucional que se refiere a que dichos Estímulos se le otorgarán a quienes promuevan, apoyen, desarrollen o financien planes, programas y actividades culturales en el país, así como la cultura venezolana en el país o en el exterior, encontrando dicho mandato Constitucional aplicación en las normas reglamentarias señaladas referentes al Turismo y también lo encuentra en cuanto al Deporte.

3.2.1 Mecanismos para el otorgamiento de estímulos.

Como lo establecimos en el punto anterior donde de manera enunciativa mas no limitativa desarrollamos brevemente algunos estímulos fiscales previstos en la legislación venezolana, los mecanismos para su otorgamiento son diversos pero coinciden en una deducción en el pago del ISR, en exenciones totales en el pago de impuestos como los previstos en la Ley Aduanera o del mismo Impuesto Sobre la Renta a las empresas que fomenten o invierten en un sector de la industria o participen en actividades como filantrópicas, deportivas y turísticas de dicho país.

Los mecanismos, para el otorgamiento de estímulos fiscales en Venezuela, son variados y se diferencian entre ellos de acuerdo a las actividades a las que vayan enfocados, por ejemplo, tratándose de los estímulos que se otorgan a la actividad turística, los mismos se otorgan a través de un prerequisite, que es el que el sujeto que los va a recibir sea parte de dicho sector productivo, para después, solicitarlo al Órgano encargado de otorgarlo, quien cuenta con un lapso para dar una respuesta sea afirmativa o negativa, contra la cual opera un recurso administrativo.

Por otro lado los incentivos considerados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los mismos los debe de acreditar el contribuyente, durante el ejercicio fiscal y al realizar su declaración.

Consideramos que la asignación de dichos estímulos, no difieren en gran parte, con los que se otorgan en México.

3.2.2 Objetivo de los Estímulos Fiscales.

El objetivo de los estímulos fiscales en este País es muy variado desde fomentar los talentos deportivos hasta exentar a sus contribuyentes por las inversiones que realicen en Bolivia. Sea cual sea el estímulo fiscal que regule la legislación

venezolana el objetivo de los estímulos fiscales cumplirá el mandato constitucional, fomentaran un sector de la industria, permitirán la creación de nuevos empleos, motivaran a los contribuyentes para que inviertan en aquellos sectores que ofrecen estos estímulos y generarán más recursos económicos al país y se evitará la evasión fiscal por un lado ya que de algún modo se incentiva a los contribuyentes.

Sin duda nos llama la atención el estímulo a los hidrocarburos, sobre todo porque prevé, incentivar actividades, que actualmente causan debate en nuestro País, sin embargo, nos parece interesante el incentivo de apoyo al deporte, el cual pretende estimular el desarrollo de esa actividad, la cual consideramos tiene repercusiones sociales tan importantes como la seguridad, la salud, e inclusive la productividad.

3.2.3 Importancia para el país.

Los estímulos fiscales permiten la promoción, apoyo, desarrollo y el financiamiento de planes, programas y actividades culturales en el país, así como la cultura venezolana en el ámbito internacional.

A través del establecimiento de incentivos y estímulos a las personas, instituciones y comunidades que promueven a los y las atletas se desarrollan o financian planes, programas y actividades deportivas en el país. Motivan a los deportistas y logran una representación más significativa en el exterior.

Por considerar de suma importancia el deporte para el país, el gobierno de Venezuela ha establecido en el Artículo 111 Constitucional el derecho de sus gobernados al deporte y la obligación del Estado de fijar los estímulos e incentivos fiscales al deporte. Tal y como se desprende del propio artículo que transcribimos:

“Artículo 111. Todas las personas tienen derecho al deporte y a la recreación como actividad que benefician la calidad de vida individual y colectiva. El Estado asumirá el deporte y la recreación como política de educación y salud pública y garantizará los recursos para su promoción. La educación física y el deporte cumplen un papel fundamental en la formación integral de la niñez y adolescencia. Su enseñanza es obligatoria en todos los niveles de la educación pública y privada hasta el ciclo diversificado, con las excepciones que establezca la ley. El Estado garantizará la atención integral de los y las deportistas sin discriminación alguna, así como el apoyo al deporte de alta competencia y la evaluación y regulación de las entidades deportivas del sector público y del privado, de conformidad con la ley.

La ley establecerá incentivos y estímulos a las personas, instituciones y comunidades que promuevan a los y las atletas y desarrollen o financien planes, programas y actividades deportivas en el país.”

Otro aspecto importante que promueve Venezuela a través de los estímulos fiscales es la Cultura. Ya que han elevado a rango constitucional este aspecto tal y como lo establece el siguiente artículo constitucional:

“Artículo 100.- ...La ley establecerá incentivos y estímulos para las personas, instituciones y comunidades que promuevan, apoyen, desarrollen o financien planes, programas y actividades culturales en el país, así como la cultura venezolana en el exterior....”

Los valores de la cultura constituyen un bien irrenunciable del pueblo venezolano y un derecho fundamental que el Estado fomenta y garantiza, procurando las condiciones, instrumentos legales, medios y presupuestos necesarios. Por otro lado, reconoce la autonomía de la administración cultural pública en los términos que establezcan las leyes correspondientes.

Los estímulos fiscales en Venezuela son parte de la política fiscal de este país, y se consideran un derecho consagrado en la Constitución para desarrollar la cultura venezolana y para fomentar el deporte principalmente. También son utilizados para fomentar sectores de la industria que requieren de financiamiento e inversión privada por lo que el Estado debe recurrir a estos instrumentos.

En nuestra opinión la Constitución de un Estado, representa el ser o modo de ser de un Estado, representa sus valores, anhelos, la Constitución es en sí, el conjunto de decisiones políticas fundamentales de un Estado, lo anterior nos lleva a entender la importancia que el Estado Venezolano le ha dado al prever los estímulos en su Norma Fundamental, a efecto de incentivar actividades que ha considerado prioritarias para ese Estado, por lo que podemos deducir que el Estado Venezolano ha considerado fundamental la utilización de los estímulos a efecto de propiciar la realización por parte de particulares de las actividades señaladas en el precepto Constitucional que fundamenta a los Incentivos.

Es así que concluimos que los estímulos fiscales en general son buenos para el Estado que los adopta en su política fiscal ya que aunque su objeto sea diverso y varíe de país a país todos tendrán como resultado en mayor o menor grado una disminución de la evasión fiscal, un incremento en las inversiones internas, creación de fuentes de empleo, entre otras.

Lo que más destacamos es la aportación económica de más contribuyentes que sin temor a invertir en sectores trascendentes para su propio país, se verán beneficiados con un estímulo fiscal (cual sea) y podrán obtener un crédito fiscal que aplicarán conforme lo dicten las leyes de cada Estado.

BIBLIOGRAFÍA.

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 18ª Edición, THEMIS, México, 2004.
- CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar. *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas)*, THEMIS, México, 1987.
- CAPARRÓS LERA, José María. *Introducción a la Historia del Arte cinematográfico*, España, 1990.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*, 5ª Edición, IURE, México, 2005.
- CERECEDO MABARAK, Doricela. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., McGraw-Hill, México, 2000.
- DE LA PEÑA MENA, José Antonio, Gabriela Ríos Granados, Diego Valadés (Coordinadores). *Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal*”, Academia Mexicana de Ciencias, UNAM, México, 2002.
- DE LOS REYES, Aurelio. *Los orígenes del Cine n México, 1986-1900*. Fondo de Cultura Económica, México, 1984.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, PAC, S.A. De C. V., México, 1985.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, PORRÚA, México, 1998.
- FONROUGE, Giuliani. *Leyes tributarias, Procedimiento Impositivo*. Ediciones DESALMA, Buenos Aires, 1994.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 43ª ed., PORRÚA, México, 1992.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda*, Traducción de la ed.-italiana, revisada por el autor de la ed. Española, Enrique R. Mota, REUS, Madrid, 1958.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, THEMIS, México, 1986.

- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, PORRÚA, México, 2004.
- PLUGIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*, PORRÚA, México, 1976.
- PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. *Derecho Fiscal*, Ed. BANCA Y COMERCIO, México, 2000.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. *Derecho Tributario Mexicano*, TRILLAS, México, 1998.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª Edición, 14ª reimpresión, OXFORD, México, 2007.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, NARCISO. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed., PORRÚA, México, 2003.
- SIRVENT GUTIÉRREZ, Consuelo. *Sistemas Jurídicos Contemporáneo*, 3ª ed., PORRÚA, México, 2002.

LEGISLACIÓN BÁSICA

- Código Fiscal de la Federación, ISEF, México, 2008.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, PORRÚA, México, 2008.
- DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado el 5 de noviembre de 2007 en el D.O.F.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, ISEF, México, 2008.
- Reglamento del Impuesto sobre la Renta, ISEF, México, 2008.
- Reglas generales para la Aplicación del estímulo fiscal a proyectos de inversión en la producción Cinematográfica Nacional, vigentes en el 2008.

LEGISLACIÓN DE ESPAÑA

- LEY 10/1996, de 18 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes sobre corrección de la Doble Imposición Interna Intersocietaria y sobre Incentivos a la Internacionalización de Empresas.
- LEY 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- LEY 6/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008.
- LEY FORAL 3/2001, de 1 de marzo, sobre incentivos fiscales a la investigación, al desarrollo científico y tecnológico, y a la innovación y el fomento del empleo.
- REAL DECRETO 1039/1997, de 27 de junio, por el que se refunde y armoniza la normativa de promoción y estímulos a la cinematografía y se dictan normas para la aplicación de lo previsto en la disposición adicional segunda de la ley 17/1994, de 8 de junio.
- REAL DECRETO 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

LEGISLACIÓN DE VENEZUELA

- Constitución Política de Venezuela vigente en el 2008.
- Ley de Incentivos Fiscales para el Deporte, vigente en el 2008.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de Venezuela, vigente en el 2008.
- Ley Orgánica de ciencia, Tecnología e Innovación vigente en el 2008.
- Ley Orgánica sobre Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones, vigente en el 2008.
- Reglamento parcial de la Ley Orgánica de Turismo sobre incentivos aplicables a las empresas prestadoras de servicios turísticos, vigente en el 2008.

DICCIONARIOS

- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*. PORRÚA, México, 2001.
- Diccionario de la Lengua Española, t. I, A-G, España, 1984.
- Diccionario Enciclopédico Larousse, México, 2005.
- Diccionario jurídico 2000, Desarrollo jurídico Copyright 2000.
- *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídica, UNAM, PORRÚA, México, 1998.
- FERREGRINO PAREDES, Baltasar. *Diccionario de términos fiscales 2003. ISR y al ACTIVO: comentados y correlacionados con las leyes respectivas*, ISEF, México, 20003, 255 pp.

OTRAS FUENTES

Hemerográficas

- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO , “Informe sobre el monto erogado por concepto del estímulo fiscal previsto en el artículo 226 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal de 2007” en el Diario Oficial de la Federación, México, Miércoles 5 de marzo de 2008, (Primera Sección: Poder Ejecutivo), pp. 18-22.

Revistas

- Leonardo Aramís Flores Carranza, “Las Firmas Detrás del Nuevo Cine Mexicano” en Revista Mundo Ejecutivo, México, agosto 16 de 2008, p. 78.

Jurisprudencia

- **Registro No.** 183869, **Localización:** Novena Época, **Instancia:** Tribunales Colegiados de Circuito, **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Julio de 2003, **Página:** 1066, **Tesis:** VI.1o.A.138 A, **Tesis Aislada,** **Materia(s):** Administrativa.

- **Registro No.** 199036, **Localización:** Novena Época. **Instancia:** Tribunales Colegiados de Circuito, **Fuente:** Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Abril de 1997, **Página:** 228, **Tesis:** I.4o.A.199 A, **Tesis Aislada,** **Materia(s):** Administrativa

Sitios web

- Instituto Mexicano de Cinematografía: <http://www.imcine.gob.mx>

Programa de TV

- Soriano Cienfuegos, Hilda. (Productor), Katia de Artigues y Sabina Berman (Conductoras), 2008, Shalalá: *La vida como deporte de alto rendimiento* [Barra de Opinión], D.F., México, TV Azteca.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La **relación jurídica-tributaria** es el vínculo jurídico existente entre el gobernado y la autoridad recaudatoria y del cual se derivan derechos y obligaciones para ambos en materia tributaria. Las obligaciones fiscales surgen a raíz de la actualización del supuesto, es decir, del hecho generador que representa la verificación en el mundo fáctico del hecho imponible, por lo que al surgir la Obligación Fiscal, la misma es exigible por el Estado aun en contra de la voluntad del gobernado de manera coactiva.

SEGUNDA.- El estímulo fiscal es un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él, ciertos fines de carácter parafiscal, el cual contiene los siguientes elementos: la existencia de una obligación fiscal, una situación especial en la que se coloca el beneficiario y un objetivo de carácter parafiscal. Y los mismos pueden clasificarse en Generales, específicos, federales y locales.

TERCERA.- El Impuesto sobre la Renta tiene su antecedente en los festejos del Centenario de la consumación de la Independencia, en dicha época se cobraba una cantidad para ciertos efectos. Sin embargo es hasta 1924 que el Impuesto sobre la renta se implanta en nuestro país.

CUARTA.- La Ley del Centenario dejó de tener carácter transitorio a raíz de **LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924 Y SU REGLAMENTO**, en la cual se creó el sistema cedular que duró casi 40 años, y fue hasta el 18 de marzo de 1925 en que recibió el nombre de **Ley del Impuesto sobre la Renta**, cuyo reglamento fue expedido el 22 de abril de 1925, y en virtud de todos los cambios que sufrió éste, se creó uno nuevo que es el reglamento de 18 de febrero de 1935. El 27 de diciembre de 1939 se creó la Ley del Impuesto Sobre la Renta del Superprovecho. Posteriormente fue promulgada la **Ley de 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento**, posteriormente sin generar grandes cambios fue expedida la **Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento**, siendo hasta la **Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento**, en la cual se elimina el sistema cedular.

QUINTA.- El Impuesto Sobre la Renta tiene por objeto: gravar los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales agrícolas, ganaderas, pesqueras etc. La base del impuesto sobre la renta es el monto de las utilidades o ganancias percibidas una vez aplicadas las deducciones autorizadas por ley, en aquellos casos en que así proceda esa medida.

SEXTA.- La Ley Federal de Cinematografía no define a la Cinematografía, pero sí, que se entiende por *industria cinematográfica nacional* y señala que es el conjunto de personas físicas y morales cuya actividad habitual o transitoria sea la creación, realización, producción, distribución, exhibición, comercialización, fomento, rescate y preservación de las películas cinematográficas

SÉPTIMA.- El Instituto Mexicano de Cinematografía (IMCINE) es hoy el principal promotor de la producción cinematográfica nacional (largometrajes, cortometrajes de ficción y documentales). El cine es una genuina expresión de cultura, además de un excelente vehículo de interrelación con el resto del mundo. También se debe reconocer a la producción cinematográfica como generadora de fuente de empleos directos e indirectos, de calidad y bien remunerados.

OCTAVA.- A través del uso eficiente de los estímulos fiscales, se reactiva la economía y; tratándose del estímulo que contempla el artículo 226 de la LISR se fomenta la industria cinematográfica nacional. Así tenemos que nuestra industria fílmica creció notablemente en comparación con los años anteriores en los que México no contaba con dicho estímulo en un 30 %, según datos del IMCINE.

NOVENA.- En la legislación española como tal no existe una definición de estímulo fiscal. Sin embargo los estímulos fiscales o incentivos fiscales como también se denominan, son fundamentales para el fomento a la industria en la mayoría de sus ramas, la cultura y en general como política fiscal, es decir, existen aún cuando no se identifican como tales.

DÉCIMA.- De acuerdo al estudio realizado, en Venezuela el estímulo fiscal debemos entenderlo como una rebaja, exención o exoneración total o parcial de un impuesto, a quienes se encuentran en los supuestos señalados en las normas, como lo establece el artículo 100 de su Constitución, que refiere que los estímulos se le otorgarán a quienes promuevan, desarrollen o financien planes, programas y

actividades culturales en el país, así como la cultura venezolana ya sea al interior del país o en el exterior.

DÉCIMA PRIMERA.- Existe la necesidad de reforzar los apoyos que recibe la industria cinematográfica nacional, que sigue dependiendo fundamentalmente de la participación del Estado. Actualmente el incentivo fiscal que reciben los productores nacionales, conforme se establece en el artículo 226 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene un tope de 500 millones de pesos; y de hasta 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional. La propuesta que se presenta reside en adecuar la ley para que se incremente el crédito fiscal relacionado con el ISR, de tal suerte que aumente a 700 millones de pesos en cada ejercicio fiscal.

DÉCIMA SEGUNDA.- Uno de los beneficios del crédito fiscal es la formación de nuevas sinergias en el sector cinematográfico con empresas privadas, debido a que las empresas que participan en el financiamiento de proyectos cinematográficos han utilizado sus diferentes mercados para promocionar el cine mexicano. Por lo que consideramos de suma importancia que se siga apoyando a los productores, inversionistas, entre otros por ser ésta una industria fuerte y redituable para el país.

PROPUESTA

La propuesta de la presente tesis plantea una nueva redacción del artículo 226 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Actualmente se regula así:

Artículo 226. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. En ningún caso, el estímulo podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación. Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto sobre la renta o al impuesto al activo que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta o el impuesto al activo que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Para los efectos de este artículo, se considerarán como proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente a la realización de una película cinematográfica a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización cinematográfica, así como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.

Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. Se creará un Comité Interinstitucional que estará formado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, uno del Instituto Mexicano de Cinematografía y uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien presidirá el Comité y tendrá voto de calidad.
- II. El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de 500 millones de pesos por cada ejercicio fiscal ni de 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional.
- III. El Comité Interinstitucional publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio fiscal, el monto del estímulo distribuido durante el ejercicio anterior, así como los contribuyentes beneficiados y los proyectos por los cuales fueron merecedores de este beneficio.
- IV. Los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el Comité Interinstitucional.

Propuesta de estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la producción Cinematográfica Nacional.

Artículo 226.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el impuesto sobre la renta **o el Impuesto Empresarial a Tasa Única** que tengan a su cargo en el ejercicio en el

que se determine el crédito. En ningún caso, el estímulo **podrá exceder del 15 %** del impuesto sobre la renta o **del impuesto empresarial a tasa única** a su cargo en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Cuando dicho crédito sea mayor al impuesto empresarial a tasa única que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se aplique el estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta o **el impuesto empresarial a tasa única** que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Para los efectos de este artículo, se consideraran como proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, las inversiones en territorio nacional, destinadas específicamente a la realización de una película (~~cinematográfica~~) **conforme lo establece el artículo 5 de la ley federal de cinematografía**, a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización cinematográfica, así como los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para dicho objeto.

Para la aplicación del estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo, se estará a lo siguiente:

- I. Se creará un Comité Interinstitucional que estará formado por un representante del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, uno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público **y uno, del Instituto Mexicano de Cinematografía quien presidirá el comité y tendrá voto de calidad.**

- II. El monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de **500-700 millones** de pesos por cada ejercicio fiscal ni de 20 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica nacional.

III. El Comité interinstitucional publicará a mas tardar el ~~último día de febrero~~ **31 de enero** de cada ejercicio fiscal, el monto del estímulo distribuido durante el ejercicio anterior, así como los contribuyentes beneficiados y los proyectos por los cuales fueron merecedores de este beneficio.

IV. Los contribuyentes deberán cumplir lo dispuesto en las reglas generales que para el otorgamiento del estímulo publique el comité interinstitucional.

De manera que la propuesta consiste en la modificación del artículo 226 de la LISR para el mejoramiento de la aplicación del estímulo fiscal, el cual comprende las siguientes modificaciones:

Sujetos.- no se modifica el sujeto activo de la relación jurídica tributaria ni el sujeto pasivo; excepto que en el caso de éste último, se reconoce la participación de quienes realicen películas de medio y cortometraje en cualquier formato o modalidad.

Monto.- el monto del estímulo fiscal aumenta de 500 a 700 millones de pesos, por considerar ahora las películas de medio y cortometraje.

La propuesta que se presenta reside en adecuar la ley para que se incremente en un 46 por ciento el crédito fiscal relacionado con el ISR y con el IETU, de tal suerte que aumente a 700 millones de pesos de manera tal que se considere una propuesta viable, factible de presentarse al Congreso y que derivado del análisis

del impacto presupuestal y del impacto regulatorio que se realice se apruebe la propuesta.

En el fondo, se trata de reconocer que el apoyo que actualmente otorga el Estado resulta ya insuficiente, y que lo será aún más en el mediano plazo, considerando la demanda de apoyos al sector.

Objetivo.- potenciar los gastos y la inversión realizados por personas físicas o morales en proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional.

Beneficios.-

- El estímulo fiscal consistirá en un crédito fiscal equivalente al monto que aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional. Sin exceder del 15 % del ISR o del IETU a su cargo.
- Da valor agregado a las películas nacionales como medio para tener una ventaja competitiva en el mercado nacional e internacional.
- Beneficia a los contribuyentes del ISR y del IETU, personas físicas o morales con actividad empresarial que invierten en la producción de nuevas películas cinematográficas.
- Queda inmerso en el artículo 226 de la LISR el concepto de película tal y como lo establece el artículo 5 de la Ley Federal de Cinematografía, que a la letra dice:

“Artículo 5.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por película a la obra cinematográfica que contenga una serie de imágenes asociadas, plasmadas en un material sensible idóneo, con o sin sonorización incorporada, con sensación de movimiento, producto de un guión y de un esfuerzo coordinado de dirección, cuyos fines primarios son de proyección en salas cinematográficas o lugares que hagan sus veces y/o su reproducción para venta o renta.

Comprenderá a las nacionales y extranjeras, de largo, medio y cortometraje, en cualquier formato o modalidad. Su transmisión o emisión a través de un medio electrónico digital o cualquier otro conocido o por conocer, serán reguladas por las leyes de la materia.”

- **Se modifica la fracción III del artículo 226.-** fijando como fecha límite para que se publiquen las reglas generales el 31 de enero de cada ejercicio fiscal, ya que se requiere dar más tiempo a los contribuyentes que invertirán en la producción cinematográfica.

Nos parece de suma importancia hacer dichas modificaciones en virtud de que el estímulo fiscal que prevé el artículo 226 de la LISR no ha sido aplicado eficientemente, no hay difusión sobre él mismo y los trámites para obtenerlo resultan complejos.

Por lo que no se ha dado el auge al cine mexicano que demandan los talentos mexicanos para la falta de apoyo a este sector.