



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

LOS SUBSIDIOS Y SU NATURALEZA JURÍDICA

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

ÁNGEL AUDIEL MALAGÓN FUENTES

DIRECTOR DE TESIS

RAÚL GERMÁN RODRÍGUEZ Y LOBATO

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, 2023



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.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 20 de febrero de 2023

MTRA. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **ÁNGEL AUDIEL MALAGÓN FUENTES** con número de cuenta **311239964**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LOS SUBSIDIOS Y SU NATURALEZA JURÍDICA"**, bajo la asesoría del Lic. Raúl Germán Rodríguez y Lobato.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

A mi madre, por su amor sincero, impulso incansable para cumplir mis metas y formar la persona que soy; por siempre creer en mí y nunca dejarme caer.

A mi hermana, por ser mi mejor amiga, confidente y compañera de aventuras; mi ejemplo a seguir.

A mi padre, por su apoyo incondicional y procurar mis estudios; por inculcarme el valor del trabajo.

A mi papá Alejandro, por su cariño y compañía en momentos importantes; por su lealtad.

A mi abuela, por sus lecciones, cuidado y amor eterno; el pilar de mi vida.

A mi esposa, por su invaluable amor, compañía y tolerancia, por apoyarme cuando nadie más lo hacía; el amor de mi vida.

A mi hija, por ser lo más importante de mi vida; por cambiar mi mundo.

A Jonathan, por las anécdotas, risas y momentos que hemos compartido; mí hermano.

A Alejandro Toriz, por su confianza, amistad y sinceridad; mi maestro.

A Raúl Rodríguez Lobato, por sus cátedras, conocimientos y consejos; por su amistad.

A mi alma máter por darme la oportunidad de ser parte de su grandeza y formarme como profesionalista.

*"Nullius addictus iurare in verba magistri,
quo me cumque rapit tempestas, deferor hospes"*

Horacio, 15 a.C., Roma

Índice

Introducción.....	I
Capítulo primero	
Gastos fiscales	
A. Antecedentes y concepto	1
B. Finanzas Públicas	5
1. Potestad Tributaria	6
2. Gastos Fiscales	11
3. Renuncias Recaudatorias.....	15
C. Principales gastos fiscales contenidos en la legislación nacional.	17
1. Exención.....	18
2. Deducción	24
D. Distinción y similitudes entre los distintos gastos fiscales	28
E. Tratamiento de los gastos fiscales en tesis y jurisprudencias.....	30
F. Conclusiones del capítulo	32

Capítulo segundo

Estímulos Fiscales

A. Antecedentes y concepto	34
B. Características y elementos	38
C. Análisis constitucional	40
D. Código Fiscal de la Federación	43
1. Regulación tributaria de los estímulos fiscales	43
2. Alcances de los estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación	47
E. Ley de Ingresos de la Federación	49
F. Ley del Impuesto sobre la Renta.....	51
G. Conclusiones del capítulo	53

Capítulo tercero

Subsidios

A. Antecedentes y concepto	56
B. Características y elementos	62
C. Clasificación de los subsidios.....	66
D. Análisis constitucional	73

E. Código Fiscal de la Federación	74
1. Regulación tributaria de los subsidios.....	74
2. Requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación	78
F. Otras leyes.....	81
1. Ley del Impuesto sobre la Renta	81
2. Ley de Ingresos de la Federación.....	83
3. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria....	85

Capítulo cuarto

Impacto de los subsidios en las finanzas públicas	90
A. Beneficios y desventajas.....	92
B. Grupos sociales	95
Conclusiones.....	98
Bibliografía	100

Introducción

Paralelamente a la obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del Estado basada en un principio de solidaridad social, existe una actividad llamada de fomento, que consiste en el otorgamiento de ayudas, ventajas o beneficios a los administrados, entre los que se encuentran los de carácter económico y que están relacionados con las finanzas públicas.

Sin embargo, si bien la obligación de contribuir ha sido ampliamente estudiada y regulada, a partir de los principios contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no ha sucedido lo mismo con la actividad administrativa de fomento, a pesar de su relación con las finanzas públicas cuando el fomento consiste en una ayuda, ventaja o beneficio económico.

En nuestra Ley Fundamental sólo el artículo 25 en sus párrafos primero y tercero hace referencia a la actividad administrativa de fomento del Estado, pero no indica cómo se ha de llevar a cabo. No obstante, tomando en cuenta que la actividad administrativa de fomento puede llevarse a cabo con el otorgamiento de ayudas, ventajas o beneficios de carácter económico, estos conceptos han sido considerados por la doctrina jurídico-económica como gastos fiscales.

Los gastos fiscales afectan las finanzas públicas del Estado, toda vez que o bien disminuyen la recaudación que el mismo pudiera obtener de los contribuyentes o bien se otorgan con cargo a la

recaudación, sin embargo, esta figura afecta positivamente a distintos sectores de la sociedad, ya que el Estado a través de la aplicación de gastos fiscales impulsa la realización de determinadas actividades que benefician a la sociedad.

Dentro de los gastos fiscales encontramos figuras como la exención, la condonación, la deducción, los estímulos fiscales y el subsidio, las cuales son constantemente confundidas tanto en la doctrina como en la legislación nacional puesto que la ley no los distingue del todo.

El subsidio es nuestro tema principal de estudio y encuentra su fundamento constitucional en el párrafo decimoprimer del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que *"Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación."*, para lo cual *"El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta."*; sin embargo, consideramos que la interpretación que se le pueda dar a dicho fundamento puede resultar muy ambigua.

En el presente trabajo de investigación se abordarán los conceptos de gasto fiscal, estímulos fiscales y subsidios, buscando resolver preguntas como ¿cuáles son los principales gastos fiscales previstos en la legislación nacional? ¿qué son y cómo se aplican los gastos fiscales? ¿qué es un subsidio? ¿cuál es su diferencia con un estímulo fiscal? ¿puede el subsidio entenderse como un gasto fiscal?

Capítulo primero

Gastos Fiscales

A. Antecedentes y concepto

Los gastos fiscales también se han denominado como beneficios fiscales y, en México, a partir de 2021, se identifican como renuncias recaudatorias. Para efectos del presente análisis seguiremos refiriéndonos a esta figura como gastos fiscales, concepto que de acuerdo con José M. Domínguez Martínez hace su aparición formal en el año de 1973 de la mano de Surrey y si bien dicha figura aparenta ser novedosa, lo cierto es que la misma *“ha estado presente históricamente en la aplicación de la inmensa mayoría de las figuras impositivas”*¹.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, o bien OECD, por sus siglas en inglés) define a los gastos fiscales como aquellas *“disposiciones de la legislación, regulación o prácticas fiscales que reducen o posponen ingresos para una población comparativamente reducida de contribuyentes en relación con un impuesto de referencia”*²; es decir, son aquellos *“importes de*

¹ DOMÍNGUEZ MARTINEZ, José M., Los Gastos Fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de un concepto elusivo, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Madrid, 2014, pág. 5.

² ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, Tax Expenditures in OECD Countries, OECD publishing, Francia, 2010, pág. 12.

*todos las exenciones, bonificaciones y desgravaciones que afectan a los tributos del Estado, y que suponen, por tanto, una minoración de ingresos*³.

Los gastos fiscales implican para el Estado una merma en sus ingresos, esto es, una disminución en la recaudación tributaria, con base en la aplicación de regímenes de excepción conforme a disposiciones jurídicas y, correlativamente, para los gobernados implica una ayuda, ventaja o beneficio económico en cuanto a la obligación contributiva establecida por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁴.

De esta forma, el gasto fiscal se entiende como un efecto para el Estado que deriva de todas aquellas tasas diferenciadas, exenciones, créditos fiscales, deducciones, desgravaciones, deducciones autorizadas, condonaciones, estímulos fiscales o subsidios – entendidas como causas – que tienen una finalidad distinta a cualquier gravamen, constituyendo así un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de actividad y que tienen objetivos extrafiscales o de política económica.

El artículo 26 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 señala que los gastos fiscales – ahí denominados renuncias recaudatorias – comprenden *“los montos que*

³ Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 2001, pág. 752.

⁴ **“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.”⁵

Es importante aclarar el por qué de la homologación entre el concepto de gastos fiscales y beneficios. De acuerdo con la Real Academia Española, un beneficio se entiende como un bien que se hace o se recibe o, apegándose a la ciencia del derecho, como aquel

⁵ “**Artículo 26.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores lo siguiente:

A. El documento denominado Renuncias Recaudatorias, a más tardar el 30 de junio de 2023, que comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El documento a que se refiere el párrafo anterior, tomará como base los datos estadísticos necesarios que el Servicio de Administración Tributaria está obligado a proporcionar, conforme a lo previsto en el artículo 22, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2023 en los siguientes términos:

- I.** El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II.** La metodología utilizada para realizar la estimación.
- III.** La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- IV.** Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
- V.** Los beneficios sociales y económicos asociados a cada una de las renuncias recaudatorias.

...”

derecho que compete por ley o cualquier otro motivo⁶; por lo tanto partiremos de la idea de que los beneficios fiscales entendidos en el presente estudio como gastos fiscales, engloban todo lo que los contribuyentes consideran a favor de sus intereses.

El Fondo Monetario Internacional ha establecido que “*los gastos fiscales son utilizados con la finalidad de alcanzar diversos objetivos de política pública*”⁷, dentro de los cuales se encuentran:

- a. Aumentar la progresividad impositiva, dentro del cual encontraremos la deducción, la exención, la tasa cero o la condonación.
- b. Promover la inversión, investigación, ahorro y captación de inversión extranjera directa a determinados sectores o regiones, esto a través del otorgamiento de estímulos fiscales, los cuales se tratarán en el capítulo segundo.
- c. Estimular el consumo de bienes preferentes o conceptos que generan externalidades positivas, como lo son los subsidios los cuales se tratarán de forma especial en el capítulo tercero.

Derivado de lo anterior existen las bases para establecer que el concepto de gastos fiscales es por demás general, entendiéndose como la minoración de la recaudación tributaria como consecuencia

⁶ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., (versión 23.5 en línea). <http://dle.rae.es/?id=5LctDVj>

⁷ FISCAL MONITOR, *Shifting Gears Tackling Challenges on the Road to Fiscal Adjustment*, International Monetary Fund, Washington D.C., 2011, pág. 99-100.

del otorgamiento de ayudas, ventajas o beneficios económicos al contribuyente, como exención, tasa cero, condonación, acreditamiento de impuestos, deducción autorizada, y, por último pero no menos importantes, estímulos fiscales y subsidios, conceptos que se abordarán con mayor abundancia en los capítulos subsecuentes. Como se advierte, derivado de la figura de los gastos fiscales el Estado sufre afectaciones en el erario federal y las finanzas públicas.

B. Finanzas públicas

De acuerdo con el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, las finanzas públicas se definen como *“aquella disciplina que trata de la captación de los ingresos, su administración y gasto, la deuda pública y la política de precios y tarifas que realiza el Estado a través de diferentes instituciones del sector público. Su estudio se refiere a la naturaleza y efectos económicos, políticos y sociales en el uso de instrumentos fiscales, como son los ingresos, gastos, empréstitos, precios y tarifas de los bienes y/o servicios producidos por el sector paraestatal”*⁸.

De la anterior definición se observa que las finanzas públicas son una actividad compleja compuesta de diversos elementos, cuya finalidad es que el Estado pueda dar cumplimiento a sus objetivos económicos, políticos y sociales, y parte importante de las finanzas públicas es la recaudación tributaria del Estado y es precisamente en

⁸ CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS. Glosario de Términos Más Usuales de Finanzas Públicas, CEFP/028/2006, pág. 20.

éste tema, el de la recaudación, donde se presentan los gastos fiscales.

1. Potestad tributaria

La potestad tributaria o poder tributario del Estado es un concepto importante en el tema de gastos fiscales; Raúl Rodríguez Lobato define esta potestad del Estado como la *“facultad de éste para establecer, recaudar y controlar las contribuciones forzadas, para destinarlas a expensar los gastos públicos”*⁹. En esos términos Quintana Valtierra y Rojas Yáñez han definido a la potestad como la *“facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”*¹⁰. Por su parte De La Garza, ha definido al poder tributario *“como la facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”*¹¹.

La potestad tributaria es aquella facultad inherente al Estado para imponer contribuciones¹², facultad que lleva implícita la posibilidad de graduar el impacto impositivo a través de medidas que en su conjunto constituyen los gastos fiscales, puesto que al contar

⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 3ª edición, Editorial Oxford, México, 2015, pág. 6.

¹⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1997, pág. 89.

¹¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 28º edición, Editorial Porrúa, 2008, pág. 209.

¹² Véase el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

con la facultad de exigir el pago de un tributo, también cuenta con la facultad de no exigirlo o de exigirlo de forma parcial, siempre bajo el principio de capacidad contributiva como lo señala el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente tesis aislada:

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. *La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir sí no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.*

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito

Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Novena Época, Registro: 194970, Instancia: Pleno, Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, diciembre de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: P. LXXIX/98, Página: 241.”

De la tesis en comento, se desprende que la potestad tributaria implica en favor del Estado no sólo la facultad de determinar el objeto del tributo, sino también la de identificar la capacidad de los contribuyentes y derivado de estas facultades, establecer la base gravable de los impuestos; así, la potestad tributaria regula todas aquellas relaciones que nacen como consecuencia o con motivo de dicha facultad, toda vez que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares¹³, independientemente de que esta relación sea o no impositiva.

Entendemos entonces que el ejercicio de la potestad tributaria supone no sólo la facultad de establecer las contribuciones, sino también la de graduar el impacto económico en los contribuyentes, graduación para la cual puede utilizar las diversas figuras que se

¹³ Novena Época, Registro: 181136, Instancia: Primera Sala, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XX, Julio de 2004, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. LXXX/2004, Página: 194, bajo el rubro: **GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. ES APLICABLE A LAS OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS, VINCULADAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA, COMO SON LAS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**

mencionan en el apartado anterior y que en su conjunto constituyen los gastos fiscales del Estado.

El fundamento jurídico de la potestad tributaria, como atributo inherente de la soberanía del Estado, deviene de lo dispuesto por los artículos 39, 40 y 41 en concordancia con el artículo 31 fracción IV, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En el primer artículo en comento¹⁴ se establece que la soberanía reside en el pueblo, el cual, derivado de la democracia que prevé el artículo 40 Constitucional, tiene el derecho de modificar la forma de gobierno y todo poder jurídico que dimana de éste; por su parte, como se hizo mención, el numeral 40 de nuestro máximo ordenamiento¹⁵, establece la voluntad del pueblo de constituirse en una República representativa, democrática y federal compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México unidos en una federación, ejerciendo la soberanía de la que está investido; y por último, el artículo 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹⁶ hace mención a la organización jurídico-política del Estado.

¹⁴ “**Artículo 39.** La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”

¹⁵ Véase el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁶ “**Artículo 41.** El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

...”

Por su parte, para el ejercicio de dicha potestad tributaria, el fundamento se encuentra en los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El primer artículo resulta relevante para la materia y se traerá a colación en repetidas ocasiones a lo largo del presente estudio, puesto que refiere los principios que constituyen el límite constitucional del ejercicio de la potestad tributaria por parte de la Federación¹⁷; por su parte, los otros dos artículos se refieren a las facultades que se conceden al Poder Legislativo para dictar leyes en materia tributaria y establecer contribuciones¹⁸, y a la facultad con la que cuenta para expedir el Presupuesto de Egresos de la Federación¹⁹.

Tomando en consideración lo establecido por los numerales en comento, y con apoyo de la doctrina, tesis aisladas y jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se considera que la facultad para establecer contribuciones y gravar determinadas

¹⁷ "**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

¹⁸ "**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

..."

¹⁹ "**Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. ..."

actividades, así como la previsión de gastos fiscales, deriva, indudablemente, de la potestad tributaria del Estado. En cuanto al establecimiento de contribuciones, dicha potestad implica para el Estado graduar la medida de la imposición, tomando en consideración los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para lograr esta finalidad, el Estado en ejercicio de la ya multicitada potestad tributaria, puede, entre otras cosas, limitar el objeto del tributo, elegir el tipo de tasa o tarifa y, en su caso, no exigir o eximir el cumplimiento de una obligación a una determinada categoría de contribuyentes; por ello, si bien es cierto el Estado cuenta con la potestad para imponer cargas tributarias, también lo es que dicha potestad lo faculta para establecer medidas de graduación del impacto de las cargas tributarias que en su conjunto se conocen como gastos fiscales, como los que desarrollaremos a continuación.

2. Gastos fiscales

Los gastos fiscales vistos como concepto genérico, que comprende la deducción, la exención, los estímulos y los subsidios, tienen un impacto positivo y negativo en las finanzas públicas de nuestro país, ya que si bien es cierto que los mismos favorecen a una parte de la sociedad, también lo es que para que éstos existan el Estado debe realizar un sacrificio fiscal o renuncia recaudatoria, conocido doctrinalmente como gasto fiscal, por medio del cual el gobierno deja de percibir ingresos en un tanto por ciento o aporta una cantidad de

sus ingresos para otorgar ciertos beneficios fiscales como los que haremos mención más adelante.

El artículo 26 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 establece en su apartado A la obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de entregar a la Cámara de Diputados el documento Renuncias Recaudatorias, denominación que, como ya observamos, se adoptó a partir de 2021 en sustitución de gastos fiscales, obligación que está en concordancia con lo dispuesto por el artículo 40 fracción I inciso d) de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria²⁰, donde se sigue denominando gastos fiscales al concepto que nos ocupa. Este documento, publicado anualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que el sistema tributario nacional contempla diversos beneficios que constituyen gastos fiscales y los define como aquel *“tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura normal de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una menor o incluso nula recaudación”*²¹ por parte del Estado, por lo que dicho concepto *“se refiere a los apoyos indirectos, generalmente autoaplicativos, otorgados a sectores de la economía o de*

²⁰ **Artículo 40.** El proyecto de Ley de Ingresos contendrá:

- I. La exposición de motivos en la que se señale:

...

d) La explicación para el año que se presupuesta sobre los gastos fiscales, incluyendo los estímulos, así como los remanentes de Banco de México y su composición;

...”

²¹ SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Renuncias recaudatorias 2022, pág.

*contribuyentes, mediante el sistema impositivo*²², así, encontramos ciertas características de los gastos fiscales, como lo son:

- a.** El apoyo debe ser indirecto, es decir, la erogación que el Estado realice se debe hacer por medio de un intermediario – entiéndase administración pública centralizada o paraestatal – que gestiona los fondos y establece los objetivos que se buscan alcanzar con los beneficios otorgados.
- b.** El apoyo es, generalmente, autoaplicativo toda vez que las obligaciones derivadas de las leyes que otorgan beneficios fiscales nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna; sin embargo, algunos gastos fiscales requieren para su actualización que se realice un acto que condicione su aplicación, como en los casos de estímulos fiscales o exenciones. Así, por ejemplo, el estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología previsto en el artículo 202 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, requiere para su aplicación que los contribuyentes efectúen proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, pues, sin este acto, resulta evidente que los contribuyentes no podrían beneficiarse con dicho estímulo.
- c.** Se otorgan a determinados sectores de la economía o de contribuyentes, es decir los gastos fiscales impulsan a sectores específicos de la población, como lo son, por ejemplo, el sector agrícola, el sector industrial, sector salud y

²² *Ibíd*em, pág. 5.

en general a los particulares que encuadren en una actividad específica que requiera ser impulsada.

- d. Los apoyos deben ser otorgados a través del sistema tributario el cual se integra básicamente por el Impuesto sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado y, por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Si bien el concepto previsto en el documento Renuncias Recaudatorias 2022 no especifica que dichos “apoyos indirectos” son gastos fiscales, lo cierto es que, a pesar de ser una definición de carácter administrativa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas intenta orientar a los particulares sobre las características de los gastos fiscales. No obstante resulta necesario aclarar que los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos por el Estado, sino que permiten a los gobernados que resultan beneficiados por los gastos fiscales, disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos.

De esta forma los gastos fiscales se definen como la pérdida estimada de ingresos por parte de un gobierno que resulta de dar beneficios fiscales a una determinada categoría de contribuyentes o a una actividad. Por tanto, como gasto fiscal del Estado, es posible otorgar e implementar beneficios fiscales dirigidos a un sector específico de la población, dentro de los cuales, como ya se ha mencionado, encontraremos figuras como las deducciones, exenciones, compensaciones, condonaciones, tasas especiales, así como los estímulos fiscales y los subsidios, figuras que se tratarán por separado en los capítulos subsecuentes.

Es menester que los gastos se establezcan en una ley especial, ya que de esta forma existirá una regulación para los actos del Estado y las exigencias de los gobernados, proveyendo así de certidumbre a los distintos beneficios otorgados. Si bien en la legislación nacional no se cuenta con una ley que prevea los distintos tipos de beneficios fiscales que constituyen los gastos fiscales del Estado, lo cierto es que con el artículo 40 fracción I inciso d) de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria²³, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 y el Presupuesto de Egresos de la Federación, se busca informar a la población sobre el destino de la recaudación.

3. Renuncias Recaudatorias

Se ha reiterado que la legislación nacional carece de una ley reguladora de los gastos fiscales per se, es decir, una ley en la que se establezcan las definiciones, los métodos de aplicación, autoridades reguladoras, sanciones – en caso de abuso de los beneficios – y las clases de gastos fiscales existentes en México. No obstante, el documento Renuncias Recaudatorias publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el instrumento que establece los gastos fiscales correspondientes al año fiscal por comenzar, así como las cantidades que el Estado destinará a los distintos tipos de beneficios.

²³ Véase la fracción I inciso d) del artículo 40 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Por otro lado, el documento Renuncias Recaudatorias nos sirve para entender la aplicación de los beneficios fiscales. Dicho documento es emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y encuentra su fundamento en el artículo 26 apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023²⁴, precepto que establece que el documento debe comprender una estimación de los montos que el erario federal deja de recaudar por concepto de los gastos fiscales que otorga a los particulares, como lo son las tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los

²⁴ “**Artículo 26.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores lo siguiente:

A. El documento denominado Renuncias Recaudatorias, a más tardar el 30 de junio de 2023, que comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El documento a que se refiere el párrafo anterior, tomará como base los datos estadísticos necesarios que el Servicio de Administración Tributaria está obligado a proporcionar, conforme a lo previsto en el artículo 22, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2023 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
- V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada una de las renuncias recaudatorias.

...”

impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El documento denominado Renuncias Recaudatorias corresponde a estimaciones de ingresos que el erario federal deja de percibir por el otorgamiento y la aplicación por parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los distintos ordenamientos legales que los prevean. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala que mientras en el Presupuesto de Egresos convencional, previo al establecimiento de la forma en que se distribuirán los recursos, se requiere contar con los ingresos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto, en el documento Renuncias Recaudatorias se reportan las estimaciones de los gastos fiscales o de la renuncia recaudatoria²⁵ – explicadas en el punto que antecede – por parte del Estado. De esta forma, en el documento Renuncias Recaudatorias se presenta una estimación de los efectos que los tratamientos diferenciales que otorga el Estado, derivados de su sacrificio fiscal, generan en materia impositiva.

C. Principales gastos fiscales contenidos en la legislación nacional

Como se advierte de la lectura del artículo 26, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 y el artículo

²⁵ Véase el apartado A del capítulo primero.

40, fracción I, inciso d) de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, los gastos fiscales comprenden un elenco de diversas ayudas, ventajas o beneficios, y a pesar de no contar con una ley especial que los defina y regule, se cuenta con información doctrinal que permite identificar esas figuras y diferenciarlas de otras similares.

El elenco de los conceptos que integran los gastos fiscales es amplio, sin embargo, sólo nos abocaremos a mencionar dos a manera de ejemplificación, en preparación para abordar los conceptos de estudio: estímulos fiscales y subsidios.

1. Exención

La exención es uno de los elementos esenciales del tributo y es, básicamente, un privilegio que se otorga a los contribuyentes que necesariamente debe preverse mediante una Ley, y que atiende a razones de equidad, conveniencia o política económica. Para algunos autores consiste en la eliminación temporal de la materia gravable; para otros en cambio, en la excepción a la regla general de tributación; y para algunos más es simplemente una liberación de la obligación tributaria por disposición de una Ley, pero que, en suma, consiste en no exigir una determinada contribución a un determinado sector de contribuyentes, descritos y especificados en la norma jurídica.

Para Salinas Arrambide, la exención *“es una relación jurídica, conectada íntimamente con el hecho imponible e inspirada y ajustada*

con los principios jurídicos que conforman el ordenamiento jurídico, la cual provoca un efecto jurídico concreto: el sometimiento a un régimen jurídico que se caracteriza por el no nacimiento o, el nacimiento en forma reducida de la obligación tributaria material.”²⁶

De acuerdo con Emilio Margaín la exención es una “*figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica*”²⁷. Por su parte Raúl Rodríguez Lobato señala que “*en materia impositiva, la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley.*”²⁸

La exención es entonces, aquella acción que realiza el Estado, a través de una ley, por medio de la cual libera a un determinado sector de los contribuyentes de la obligación de pagar un tributo; sin embargo, es menester señalar la necesidad de causar el tributo para poder encuadrar en la figura de la exención.

Respecto a esta figura se ha generado confusión por la prohibición contenida en el artículo 28 Constitucional²⁹, sin embargo,

²⁶ SALINAS ARRAMBIDE, Pedro. La exención en la teoría general de derecho tributario, editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993, pág. 163.

²⁷ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 21a. edición, Editorial Porrúa, México, 2011, pág. 313.

²⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., pág. 160.

²⁹ Véase el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

como bien lo señala Carrasco Iriarte *“la prohibición contenida en el artículo 28 en los términos y condiciones que fijan las leyes, sólo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuesto a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general”*.³⁰ De igual forma la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto, señalando que dicha prohibición *“no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general”*.³¹

Los Tribunales Colegiados de Circuito han señalado que esta figura deviene de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la que se establecen los principios a los que se sujeta la potestad tributaria de la que está investida el Estado, la cual no solo implica la facultad para establecer contribuciones sino también la de graduarlas a través del otorgamiento de gastos fiscales como es el caso de la exención; lo anterior se expresa en la siguiente tesis:

³⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, pág. 139.

³¹ Quinta Época, Registro: 279637, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVI, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Página: 451, bajo el rubro: **EXENCION DE IMPUESTOS.**

“EXENCIÓN TRIBUTARIA. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. *Esa figura ha abandonado la connotación excepcional y negativa del tributo que la caracterizaba, para erigirse como un elemento eficaz que impide la aplicación de parámetros comunes de tratamiento que resulten excesivos e injustos, permitiendo una detallada y exacta definición del hecho imponible, en atención a que la carga tributaria se modula a través de técnicas desgravatorias. Medida fiscal que tiene su génesis en la propia obligación de contribuir para sufragar los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en tanto que de este deber no se desprende una regla general u omnímoda que imponga el sometimiento a contribuir con la misma intensidad a todas las manifestaciones de capacidad contributiva, sino por el contrario, de la citada porción normativa deriva una orden de validez negativa o principio general de signo contrario, que obliga al legislador tributario a diferenciar todas esas manifestaciones al tenor de sus características cualitativas o cuantitativas, a efecto de verificar si pueden ser gravadas o en qué medida pueden serlo. En esa tesitura, es patente que las normas de exención y las normas configuradoras de los tributos tienen el mismo fundamento en el citado precepto constitucional, pues la exención delimita la mecánica interna que inspira un determinado tributo, no para contradecirla, sino para adaptarla a la razón que inspira el sistema tributario en su conjunto, es decir, ajustarla a la realidad económica imperante y a la diversidad de*

capacidades que merecen cierta distinción, incluso, en una misma categoría de contribuyentes.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Novena Época, Registro: 163472, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, noviembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.15o.A.155 A, Página: 1444.”

De la tesis en comento y derivado de la potestad tributaria de la que el Estado está investido³² se evidencia que si bien el legislador tiene la facultad para establecer el tributo, también tiene la facultad para graduar su impacto mediante gastos fiscales como desgravaciones, exenciones o subsidios.

De esta forma, los principales elementos de la exención tomando como base que es un privilegio otorgado por razones de equidad o bien de conveniencia o de política económica a través de una disposición expresa en la ley, el cual libera al sujeto obligado ya sea total o parcialmente de la obligación de pagar una contribución, son³³:

- a.** Es un privilegio que se otorga por razones de interés social, político o económico;
- b.** Su aplicación es futura;

³² Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

³³ Cfr. Margáin, op. cit. pág. 314 y 315.

- c. Es temporal; y,
- d. Es personal.

Por ejemplo, en la ley del Impuesto al Valor Agregado se prevén bienes y servicios exentos del pago del impuesto; sin embargo, no todos encuadran con el concepto de gasto fiscal previsto anteriormente, ya que en ciertas exenciones no existe un sacrificio por parte de la Federación. De acuerdo con el documento *Renuncias Recaudatorias 2022* “*la exención en el IVA aplicable a la enajenación o prestación de ciertos bienes y servicios, como lo son enajenación de suelo, bienes muebles usados, moneda nacional y extranjera, lingotes de oro, seguros de vida, intermediación financiera, entre otros, no se incluye en la estimación de las renuncias recaudatorias, por consideraciones técnicas de diversa naturaleza. Por una parte, se exentan algunas operaciones al no significar consumo, ya que involucra activos no consumibles, como sucede con el suelo o con los lingotes de oro, o porque se trata de operaciones que significan ahorro y no consumo, como sucede con los seguros de vida. Adicionalmente, existen casos como el de la intermediación financiera, en los que es complejo determinar el valor agregado. Por último, existen casos en que la fiscalización resulta tan compleja que la recaudación obtenida sería cercana a cero. En este sentido, el régimen fiscal en el IVA para las operaciones descritas en el párrafo anterior no se considera una*

renuncia recaudatoria, ya que, por las consideraciones técnicas antes mencionadas, deben mantenerse en los términos actuales.”³⁴.

Con relación a la explicación expresada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dentro de las exenciones consideradas como gasto fiscal en la Ley del Impuesto al Valor Agregado encontramos, por ejemplo, la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación³⁵, la prestación de servicios profesionales de medicina³⁶ y el uso o goce temporal de fincas agrícolas o ganaderas³⁷.

2. Deducción

De acuerdo con Eric L. Kohler, la deducción se entiende como cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos³⁸. Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, señala que las deducciones “*son las cantidades que se restan para fijar el valor pecuniario que es la base del tributo, y su finalidad es graduar la cuantía del tributo a pagar, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo*”³⁹.

Los Tribunales Colegiados de Circuito se han pronunciado respecto a que las deducciones “*son aquellas partidas que permite la*

³⁴ SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. *Renuncias Recaudatorias 2022*, México, pág. 97.

³⁵ Véase la fracción II del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁶ Véase la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁷ Véase la fracción III del artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

³⁸ KHOLER, Eric L. *Diccionario para Contadores*, Editorial Hispano-Americana, México, 2000.

³⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *op. cit.*, pág. 123.

ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.”⁴⁰ En este entendido, se debe aclarar que no todas las deducciones se consideran gasto fiscal para el Estado, pues para ello se debe atender a su tipo y naturaleza. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido dos tipos de deducciones, señalando lo siguiente:

“DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Conforme a la tesis 1a. XXIXI2007, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre

⁴⁰ Octava Época, Registro: 218966, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Julio de 1992, Materia(s): Administrativa, Página: 382, bajo el rubro: **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA.**

otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas -dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen-, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o “beneficios”, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo

conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Tesis de jurisprudencia 15/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de nueve de febrero de dos mil once.

Nota: La tesis 1a. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 638, e integró la jurisprudencia publicada con la clave 1a./J. 103/2009 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 108.

Novena Época, Registro: 162889, Instancia: Primera Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, febrero de 2011, Materia(s): Administrativa, Tesis: 1a./J. 15/2011, Página: 170”

Con base en la jurisprudencia en comento, entendemos que las deducciones pueden ser:

- 1. Estructurales.** Son aquéllas que ajustan el impuesto de acuerdo a la capacidad contributiva del contribuyente. La jurisprudencia hace hincapié en que éstas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones – entendidas también como subsidios, como se verá más adelante – públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de una determinada conducta.
- 2. No estructurales.** Son aquellas deducciones consideradas como beneficios que, a diferencia de las antes referidas, buscan una finalidad específica, propia de la política fiscal del Estado, o bien un fin extrafiscal. Estas deducciones se identifican con los llamados gastos fiscales⁴¹ derivados de la disminución de tributos que se traduce en un sacrificio fiscal por parte del Estado.

D. Distinción y similitudes entre los distintos gastos fiscales

En general, los gastos fiscales tienen la finalidad de afectar positivamente el patrimonio de los contribuyentes, o simplemente abstenerse de realizar una afectación directa al mismo. Así, las figuras que antes comentamos de exención y deducción son sólo algunas de

⁴¹ Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

las formas en que el Estado otorga beneficios fiscales a los particulares, como medio para no afectar de manera considerable su patrimonio.

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 en su numeral 26, apartado A establece que éstos beneficios se pueden otorgar a través de *“tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal”*. De esta forma, la similitud entre los gastos fiscales es evidente, pues su objetivo final es proporcionar un beneficio en favor de los particulares.

En cuanto a las diferencias, podemos indicar que los gastos fiscales que se prevén en nuestra legislación se diferencian entre sí por la temporalidad con la que los particulares cuentan para su aplicación así como por el hecho generador que los modula, es decir, por la realización – o la no realización – de una determinada conducta.

Otra diferencia evidente entre los gastos fiscales radica en las leyes que, en algunos casos, los regulan. A manera de ejemplo, la exención se regula principalmente por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mientras que la tasa cero aplicada a determinados productos se regula en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Los gastos fiscales son tratados de forma distinta por las leyes aplicables y, aunque en algunos casos existe confusión en cuanto a su naturaleza jurídica y su composición, como se observará en capítulos subsecuentes, las diferencias entre estas son evidentes.

E. Tratamiento de los gastos fiscales en tesis y jurisprudencias

El concepto de gastos fiscales ha sido homologado con las distintas figuras que lo integran, como acontece, por ejemplo, en la tesis jurisprudencial intitulada *BENEFICIOS FISCALES. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE OTORGA AL EJECUTIVO FEDERAL EL ARTICULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE MOTIVARSE DEBIDAMENTE*⁴² – la cual se trató en el apartado A del presente capítulo – en la que se evidencia la confusión existente al momento de su tratamiento, y la utilización de esta figura para hacer referencia a otras como la exención, en el caso en concreto.

En la gran mayoría de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para analizar la figura de los gastos fiscales encontramos gran cantidad en que se nombra a los mismos de forma general, y a los distintos conceptos fiscales contemplados en la legislación nacional como figuras particulares. Procederemos entonces a realizar un breve análisis de las tesis que se han emitido en torno a los gastos fiscales.

Dentro de la tesis bajo el rubro *ESTIMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES*

⁴² Novena Época, Registro: 921363, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Fuente: Apéndice (actualización 2002), Tomo I, Const., P.R. SCJN, Materia(s): Constitucional, Tesis: 9, Página: 133.

*SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO*⁴³ la Primera Sala de la suprema Corte de Justicia de la Nación señala que los estímulos acreditables y las exenciones forman parte de la materia de gastos fiscales. De esta forma, la tesis en comento señala que los estímulos fiscales tienen como finalidad promocionar ciertas conductas sin que esto implique para los gobernados un trato diferenciado con los terceros que resulten beneficiados pues, estos estímulos no afectan negativamente la esfera jurídica ni patrimonial de los particulares que no encuadren en la conducta de aplicación.

Por otra parte, la tesis bajo el rubro *CRÉDITO Y ESTIMULO FISCAL. DIFERENCIAS*⁴⁴ señala que los créditos fiscales y los estímulos son distintos en su naturaleza pues, mientras que los primeros tienen como finalidad imponer una obligación pecuniaria a cargo del contribuyente, los segundos se utilizan para fomentar una actividad; la tesis señala que la finalidad de los estímulos fiscales es dar al particular un beneficio para que pueda aplicarlo contra impuestos federales. Así, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito integra a los estímulos dentro de los gastos fiscales.

⁴³ Novena Época, Registro: 163818, Instancia: Primera Sala, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, septiembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: 1a. CIXI2010, Página: 181.

⁴⁴ Novena Época, Registro: 199036, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, abril de 1997, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.4o.A.199 A, Página: 228.

A su vez, la tesis bajo el rubro *DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTICULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER QUE EN LAS PROPIAS DISPOSICIONES EN LAS QUE SE ESTABLEZCAN ESTÍMULOS FISCALES O EN SUS REGLAS DE APLICACIÓN SE SEÑALARA SU FORMA Y LUGAR DE PAGO, RESPETA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA*⁴⁵ dentro de la cual se señala la posibilidad para que las leyes remitan a normas secundarias, hace referencia específicamente al pago de derechos por concepto de estímulos fiscales, equiparándolos como una especie de gasto fiscal.

Con base en las tesis en comento podemos observar que el concepto de gasto fiscal es genérico, comúnmente utilizado por los legisladores para homologar otras figuras; así lo hemos observado con la exención y la deducción, que, al ser figuras más trascendentes y conocidas en nuestra legislación, tomamos como ejemplo. Empero, existen otras de igual importancia como lo son los estímulos fiscales y los subsidios, los cuales se tratarán en capítulos subsecuentes.

F. Conclusiones del capítulo

Los gastos fiscales engloban diversas figuras que representan un beneficio en favor de los particulares, y las cuales para su existencia requieren de un sacrificio por parte del Estado; así, en este capítulo

⁴⁵ Novena Época, Registro: 165577, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, enero de 2010, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Tesis: 2a.IJ. 247I2009, Página: 272.

explicamos brevemente la facultad – potestad tributaria – con la que cuenta el Estado para graduar el impacto impositivo de los contribuyentes, a través de la figura de gasto fiscal.

Asimismo, derivado de los gastos fiscales estudiamos a grandes rasgos dos de las principales figuras que los integran: la exención y la deducción, las cuales persiguen un fin extrafiscal e implican para el Estado un sacrificio; sin embargo, la deducción necesariamente debe ser considerada como no estructural para identificarse como gasto fiscal, pues a diferencia de las estructurales, no se ajustan a la capacidad contributiva de los contribuyentes, sino que buscan una finalidad determinada.

Aunado a las figuras que se estudiaron en este capítulo existen otras de igual importancia, las cuales si bien no cuentan con un estudio a cabalidad por parte de los legisladores ni con definiciones claramente establecidas en ley, se manejan en nuestra legislación tributaria y resultan indispensables para mantener una proporción entre el Estado y los particulares como lo son los estímulos fiscales y los subsidios.

En el capítulo siguiente nos referiremos a los estímulos fiscales, estudiando su naturaleza jurídica, concepto, características, elementos y tipos, con la clara finalidad de entenderlos como beneficios en favor del contribuyente.

Capítulo segundo

Estímulos Fiscales

A. Antecedentes y concepto

Como lo vimos con anterioridad, los estímulos fiscales, las exenciones y algunas deducciones para el cálculo de los impuestos se consideran gastos fiscales puesto que son figuras jurídico-fiscales que afectan negativamente la recaudación tributaria, pero que el Estado establece para procurar un beneficio a los contribuyentes. La legislación nacional y diversos autores equiparan los conceptos de estímulo fiscal y beneficio fiscal, lo que es un error ya que si bien es cierto que ambas figuras tienen la misma finalidad, también lo es que su naturaleza es distinta.

De acuerdo con Margarita Palomino Guerrero, los estímulos fiscales *“se pueden traducir en disminuciones o reducciones en la carga impositiva, a favor de personas o unidades económicas que cumplan con los requisitos que establezca la ley”* y tienen como finalidad *“otorgar un beneficio que se traduce en una disminución de la carga tributaria a la que se está obligado al encuadrar en la relación jurídico-tributaria”*⁴⁶.

⁴⁶ PALOMINO GUERRERO, Margarita. Los estímulos fiscales: mecanismo para la equidad de género, Revista de la Facultad de Derecho de México Tomo LXV, núm. 264, julio-diciembre, México, 2015, pág. 438.

La doctrina señala que los estímulos son apoyos de carácter económico que el Estado otorga a ciertas y determinadas actividades productivas de los particulares, con fines de fomento a dicha actividad y durante un periodo determinado. Por estímulo fiscal debe entenderse todo beneficio económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal⁴⁷.

Ante la ausencia de una definición en la legislación nacional, las Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han emitido jurisprudencia⁴⁸ en la cual han intentado establecer la naturaleza jurídica del estímulo fiscal, señalando que “*es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado.*”; sin embargo con esta definición la Suprema Corte de Justicia de la Nación se refiere a los estímulos fiscales como un subgénero que deriva de los subsidios, lo cual, como se explicará a lo largo de éste capítulo es un error. En dicha jurisprudencia se señala también que los estímulos fiscales no se

⁴⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano tomo IV E-H, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 134.

⁴⁸ Novena Época, Registro: 179585, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, enero de 2005, Materia(s): Administrativa, Tesis: V.4o. J11, Página: 1566 bajo el rubro: **ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

vinculan con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, afirmación con la que discrepamos pues pierde de vista principios trascendentes como el de legalidad y equidad.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito coincide con nuestra apreciación respecto a la aplicación de los principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, señalando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación *“ha buscado que se otorgue plena vigencia a los indicados principios tributarios, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que contienen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico que implica la disposición de recursos monetarios en favor del Estado por concepto de contribuciones.”* por lo que el Tribunal Colegiado concluye que serán aplicables los principios constitucionales del artículo en comento *“cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de aquélla”*.⁴⁹

⁴⁹ Novena Época, Registro: 168676, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Octubre de 2008, Materia(s): Administrativa, Tesis: V.2o.P.A.15 A, Página: 2362, bajo el rubro: **ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

A su vez, la siguiente tesis jurisprudencial define la esencia y la finalidad de los estímulos fiscales:

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

Tesis de jurisprudencia 26/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de febrero de dos mil diez.

Novena Época, Registro: 165028, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, marzo de 2010, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 26/2010, Página: 1032.”

De acuerdo con ésta jurisprudencia, los estímulos fiscales son un instrumento económico – un tipo de gasto fiscal – utilizado por el Estado que se otorga a un determinado sector de contribuyentes con la finalidad de impulsar una determinada actividad.

Si bien los estímulos fiscales son una forma de los gastos fiscales, lo cierto es que los mismos – estímulos fiscales – se pueden otorgar en forma de distintas figuras – las cuales, a su vez, también forman parte de los gastos fiscales – como lo son, por ejemplo, la exención, la desgravación, la bonificación y el acreditamiento.

Los estímulos fiscales se conceden a agentes privados de la economía como un apoyo de aspecto financiero, con la finalidad de que contribuyan en los fines y objetivos que el propio Estado determine en materia de política económica o en la conducción del proceso de desarrollo económico del país.

B. Características y elementos

Las características y los elementos de los estímulos fiscales los podemos identificar en la tesis expuesta por los Tribunales Colegiados de Circuito⁵⁰ dentro de las cuales se encuentran:

⁵⁰ Novena Época, Registro: 179585, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, enero de 2005, Materia(s): Administrativa, Tesis: V.4o. J/1, Página: 1566, bajo el rubro: **ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN**

- a. Para el otorgamiento de un estímulo fiscal debe existir un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo;
- b. Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir su otorgamiento; es decir, la realización de una actividad determinada que permita a los beneficiarios obtener el estímulo fiscal.
- c. Un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.

A manera de ejemplo tenemos el *Acuerdo por el que se dan a conocer los porcentajes, los montos del estímulo fiscal y las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios, así como las cantidades por litro aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al periodo que se especifica* publicado semanalmente en el Diario Oficial de la Federación⁵¹ y mejor conocido como estímulo fiscal a los combustibles.

TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

⁵¹ Véase el Acuerdo 16/2023 por el que se dan a conocer los porcentajes, los montos del estímulo fiscal y las cuotas disminuidas del impuesto especial sobre producción y servicios, así como las cantidades por litro aplicables a los combustibles que se indican, correspondientes al

En éste ejemplo, el tributo existente es el impuesto especial sobre producción y servicios el cual en el numeral 2 fracción I inciso D de la Ley que lo regula⁵², prevé distintas cuotas que gracias al estímulo, se ven disminuidas. La hipótesis legal para beneficiarse de éste estímulo es que los contribuyentes importen o enajenen dichos combustibles y, por último, el objetivo directo es beneficiar a los contribuyentes a realizar la importación o enajenación de la gasolina con tasas disminuidas, mientras que el objetivo indirecto es contener el incremento en el gasto de los particulares.

Así, se ejemplifica que los estímulos son otorgados a los contribuyentes mediante el sacrificio del cobro – parcial o total – de un impuesto, es decir, la disminución en la recaudación por parte del Estado.

C. Análisis Constitucional

Los estímulos fiscales encuentran su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, ya que, como se hizo mención⁵³, este precepto establece los principios aplicables para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y que permiten a éste no sólo establecer los tributos, sino también graduar la medida de la

periodo que se especifica del 02 de febrero de 2023, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 03 de febrero de 2023 y en vigor a partir del 04 de febrero de 2023.

⁵² Véase la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

⁵³ Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

imposición y recaudación a través, entre otras medidas, del otorgamiento de estímulos.

Con base en los principios constitucionales, los estímulos fiscales deben estar contenidos en una ley que establezca la forma de su otorgamiento y el alcance de los mismos, en otras palabras, que establezca cuándo, cómo, a quién y en qué medida se otorgarán los estímulos fiscales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido jurisprudencia en la que *“ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática”* por lo que *“esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales.”*⁵⁴.

Las políticas tributarias a que hace mención la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se entienden como el *“conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a*

⁵⁴ Novena Época, Registro: 161085, Instancia: Primera Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 105/2011, Página: 374, bajo el rubro: **ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

cumplir los objetivos de la política económica general.”; empero, el objeto de recaudación de dichas políticas requieren un equilibrio proporcionado por “*otros conceptos y los gastos gubernamentales*”⁵⁵ que tienen fines extrafiscales.

De esta forma, cuando el impuesto tiene como finalidad producir efectos distintos a la obtención de recursos, se dice que persigue un fin extrafiscal. Señala Griziotti que los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes⁵⁶, como pueden ser entre otros, culturales, económicos, políticos y sociales.

Dentro de la realización de dichos objetivos diferentes se encuentran, por ejemplo, los estímulos fiscales pues son beneficios que el Estado otorga a los particulares con la finalidad de fomentar la realización de una determinada actividad o de graduar el impacto impositivo.

⁵⁵ Citado por el CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS. Política Fiscal: Tendencias del Sistema Tributario Mexicano, CEFP/006/2007, pág. 4.

⁵⁶ Citado por García Bueno, Marco César. El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000. pág. 273.

D. Código Fiscal de la Federación

1. Regulación tributaria de los estímulos fiscales

El Código Fiscal de la Federación regula en mayor medida los estímulos fiscales, pues en su numeral 39 prevé la facultad con la que cuenta el Ejecutivo Federal para conceder estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general; este precepto señala lo siguiente:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”

Las resoluciones de carácter general a que hace mención el último párrafo del artículo, pueden otorgarse a través de decretos o leyes, los cuales deberán contener los siguientes requisitos:

1. El monto o proporción del estímulo fiscal; es decir, se debe señalar las cantidades o el porcentaje máximo en que el estímulo fiscal beneficiará a los contribuyentes.

2. Los plazos que se concedan, es decir, los plazos de aplicación, declaración, pago y acreditamiento; y,
3. Los requisitos u obligaciones que los beneficiados deban cumplir.

En cuanto a éste último punto el artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación⁵⁷ en sus párrafos cuarto, quinto, sexto y octavo se

⁵⁷ **Artículo 32-D.** *Cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos 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, así como aquellas declaraciones correspondientes a retenciones y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción también aplicará a la falta de cumplimiento de cualquier otra declaración informativa, que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*
- V. Estando inscritos en el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.*
- VI. Tengan sentencia condenatoria firme por algún delito fiscal. El impedimento para contratar será por un periodo igual al de la pena impuesta, a partir de que cause firmeza la sentencia.*
- VII. No hayan desvirtuado la presunción de emitir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en los listados a que se refieren los artículos 69-B, cuarto párrafo o 69-B Bis, noveno párrafo de este Código.*
- VIII. Hayan manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ingresos y retenciones que no concuerden con los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.*

refiere de forma general a los supuestos, obligaciones y requisitos de aplicación para los particulares que pretendan beneficiarse de estímulos fiscales – con independencia de los establecidos en las leyes que los prevean – como lo son, entre otros:

1. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, lo cual, resulta evidente pues a través del cumplimiento de esta obligación, se podrá adquirir el derecho de acceder a cualquier estímulo.
2. No contar con créditos fiscales firmes a su cargo, es decir, que, no obstante, el contribuyente haya presentado los

IX. Incumplan con las obligaciones establecidas en los artículos 32-B Ter y 32-B Quinquies de este Código.

...

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.

Los sujetos establecidos en el primer párrafo de este artículo que tengan a su cargo la aplicación de subsidios o estímulos deberán abstenerse de aplicarlos a las personas que 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. Asimismo, deberán abstenerse de aplicar subsidios o estímulos a los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos previstos en el cuarto párrafo del artículo 69-B o noveno párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

Los particulares que tengan derecho al otorgamiento de subsidio o estímulos y que se ubiquen en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, no se consideran comprendidos en dichos supuestos cuando celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su cargo. Cuando se ubiquen en los supuestos de las fracciones III, IV y VIII, los particulares contarán con un plazo de quince días para corregir su situación fiscal, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad les notifique la irregularidad detectada.

...”

medios de defensa correspondientes para atacar la ilegalidad de la resolución determinante de un crédito fiscal, dicha resolución se haya declarado legal, o que el contribuyente no hubiera realizado algún medio de defensa y el crédito fiscal se encuentre firme. Como medida de apoyo a los sujetos que busquen la aplicación de un estímulo fiscal, el Código Fiscal de la Federación les otorga la posibilidad de pagar o garantizar dichos créditos fiscales, se encuentren o no firmes, y de esta forma adquirir el derecho de aplicación del estímulo fiscal.

3. Se encuentre al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con el fisco federal, pues, si el sujeto que busca beneficiarse de un estímulo fiscal presenta adeudos u omisiones en el pago de los impuestos, resulta evidente que la autoridad no le otorgará el acceso a dicho estímulo.

Así, en el Código Fiscal de la Federación se establecen las principales regulaciones tributarias de los estímulos fiscales, las cuales, coexistirán con los demás requisitos formales y materiales previstos por los decretos o leyes en que éstos se otorguen.

2. Alcances de los estímulos fiscales en el Código Fiscal de la Federación

En cuanto a los alcances de los estímulos fiscales, podemos mencionar el acreditamiento establecido en el primer párrafo del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación⁵⁸ el cual prevé que los contribuyentes “*podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho*” estableciendo los plazos y requisitos para su acreditamiento, como lo son:

1. Presentar aviso ante la autoridad competente, por ejemplo, el artículo décimo cuarto, párrafo segundo del decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte⁵⁹ establece la

⁵⁸ “**Artículo 25.** Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra la contribución causada o a cargo, según corresponda, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos o leyes en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día del ejercicio en que nació el derecho a aplicar el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.”

⁵⁹ DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte de 29 de diciembre de 2018, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2018 y en vigor a partir del 1° de enero de 2019 y DECRETO por el que se modifica el diverso de estímulos fiscales región

obligación para los contribuyentes de presentar un aviso en términos de la ficha de trámite *3/DEC-12 Aviso para aplicar el estímulo fiscal en materia del IVA en la región fronteriza norte o sur*⁶⁰;

2. Presentar certificados de promoción fiscal, que son los documentos expedidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los que se hace constar el derecho de su titular para acreditar su importe contra cualquier impuesto federal a su cargo, exceptuándose los impuestos destinados a un fin específico⁶¹; o
3. Presentar certificados de devolución de impuestos; y
4. Dar cumplimiento a los otros requisitos que establezcan los decretos o leyes en que se otorguen los estímulos.

Cabe resaltar que el acreditamiento de los estímulos fiscales solo se podrá realizar en los montos y porcentajes permitidos por las leyes que los otorguen, como se advierte de la lectura del penúltimo párrafo del artículo 25-A del Código en comento⁶².

fronteriza norte de 24 de diciembre de 2020 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2020 y en vigor a partir del 1° de enero de 2021.

⁶⁰ SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, regla 11.9.2.

⁶¹ GIL VALDIVIA, Gerardo. Certificado de Promoción Fiscal, Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998, pág. 533.

⁶² “**Artículo 25-A...**

Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de las contribuciones que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago. ...”

En el ámbito penal, la aplicación y obtención indebida de los beneficios establecidos por un estímulo fiscal, genera también sanciones, mismas que se encuentran establecidas por el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 109. *Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:*

...

III. *Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.*

...”

Así, encuadrar en el delito de defraudación fiscal⁶³ es un alcance en materia penal que correctamente prevé el Código, esto para los sujetos que ilegalmente se beneficien de un estímulo fiscal.

E. Ley de Ingresos de la Federación

Dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 los estímulos fiscales se encuentran regulados en el Capítulo II, *“De las facilidades administrativas y beneficios fiscales”*, en el cual se establecen disposiciones para los estímulos fiscales, otorgamiento de exenciones y subsidios.

⁶³ **“Artículo 108.** Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

...”

En las ocho fracciones que integran el apartado A del numeral 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 se establecen diversos estímulos fiscales, como lo son, por ejemplo, el estímulo al biodiesel y sus mezclas que prevé diversas hipótesis legales:

- a.** Conforme a la fracción I⁶⁴, dicho estímulo se otorga en forma de deducción a las personas que realicen actividades empresariales que importen o adquieran diésel o biodiesel y sus mezclas, siempre que estos sean para consumo final y se use exclusivamente como combustible para maquinaria en general o vehículos marinos.
- b.** La fracción III otorga el estímulo en forma de devolución a las personas dedicadas a las actividades agropecuarias o silvícolas que importen o adquieran diésel o biodiesel y sus mezclas para su consumo final.
- c.** Por último, en la fracción IV el estímulo se otorga en forma de acreditamiento en favor de los contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiesel y sus mezclas para su consumo final y para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico.

El numeral en comento también prevé el estímulo a libros, periódicos y revistas, otorgado en forma de deducción a las personas

⁶⁴ Véase la fracción I del apartado A) del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023.

que enajenen dichos productos, y en su apartado B⁶⁵ el estímulo se otorga en forma de exención a los particulares del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 se señalan diversos estímulos fiscales en los que se establecen los supuestos, obligaciones, requisitos de aplicación y las reglas que los contribuyentes deben considerar en caso de resultar beneficiados por dichos estímulos. Esta Ley nos permite identificar las distintas formas en que los estímulos fiscales pueden ser otorgados a los particulares, dejando claro que los estímulos fiscales son un género del cual se pueden desprender conceptos como la devolución, la exención y el subsidio.

F. Ley del Impuesto Sobre la Renta

En el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se regulan diversos estímulos fiscales, los cuales se otorgan en beneficio y como un apoyo a los contribuyentes. A lo largo de sus doce capítulos⁶⁶ el legislador establece supuestos, obligaciones y requisitos de aplicación

⁶⁵ “**Artículo 16.** Durante el ejercicio fiscal de 2023, se estará a lo siguiente:

A. ...

B. En materia de exenciones:

Se exime del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural, en los términos del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos.

...”

⁶⁶ El Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene doce capítulos, sin embargo, el capítulo VII “De la opción de acumulación de ingresos por personas morales” se encuentra derogado.

para los particulares que pretendan beneficiarse de los estímulos y, a su vez, establece la forma en que los mismos se van a otorgar – a través de deducciones y créditos fiscales – y las cantidades a obtener por dichos beneficios.

Así por ejemplo, el estímulo para las cuentas personales del ahorro previsto en el artículo 185 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁶⁷ se otorga en forma de deducción a los contribuyentes que efectúen depósitos en cuentas personales de ahorro, pagos de primas de contratos de seguro – siempre que sean pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro – o que adquieran acciones de sociedades de inversión. En éste estímulo se limita el importe de los depósitos, pagos o adquisiciones que podrán deducirse de la base gravable del impuesto.

Otro ejemplo es el estímulo para los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores previsto por el artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorgado en forma de deducción a los contribuyentes que contraten a personas que padezcan alguna de las discapacidades señaladas en dicho

⁶⁷ “**Artículo 185.** Los contribuyentes a que se refiere el Título IV de esta Ley, 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, o bien, adquieran acciones de los fondos de inversión que sean identificables en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general, podrán restar el importe de dichos depósitos, pagos o adquisiciones, de la cantidad a la que se le aplicaría la tarifa del artículo 152 de esta Ley 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, de conformidad con las reglas que a continuación se señalan:

...”

numeral. Este ejemplo nos permite identificar la naturaleza de los estímulos, y decir que si bien tiene como finalidad impulsar el desarrollo de una actividad – en este caso, contratar personal con discapacidad – otorgando como beneficio para los patrones la posibilidad de deducir un determinado porcentaje, también resulta un beneficio para las personas contratadas que padecen dicha discapacidad.

En el Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta encontramos otros estímulos que se otorgan a través de la aplicación de créditos fiscales como lo son, por ejemplo, el estímulo a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional, el estímulo a la investigación y desarrollo de tecnología, estímulo al deporte de alto rendimiento y estímulo de los equipos de alimentación para vehículos eléctricos.

Los estímulos fiscales contenidos en ésta Ley tienen como finalidad que los particulares realicen actividades ciertas y determinadas que generen un beneficio social, a cambio de un beneficio fiscal otorgado en a través de deducciones, créditos fiscales o acreditamientos.

G. Conclusiones del capítulo

Si bien los gastos fiscales y los estímulos se han confundido doctrinal y jurídicamente resulta importante identificar que los estímulos son un tipo de gasto fiscal, los cuales a su vez, siguiendo su objetivo principal

de incentivar la realización de una determinada actividad, pueden otorgarse a través de distintas figuras como lo son, por ejemplo, la deducción, la devolución y el otorgamiento de créditos fiscales. A diferencia de los gastos fiscales, en todos los estímulos o se requiere de la realización de un acto o de un presupuesto jurídico que configure la aplicación del estímulo.

Para la aplicación de los estímulos se prevén diversos requisitos de aplicación los cuales, se resumen en que los particulares que pretendan beneficiarse de los mismos, deben tener la calidad de contribuyentes, cumplimiento entre otras cosas con la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, no tener créditos fiscales firmes a su cargo y estar al corriente en sus obligaciones fiscales.

Una vez cumplimentados dichos requisitos y aquellos establecidos en las leyes o decretos que prevean estímulos fiscales, el contribuyente podrá encuadrar en el presupuesto jurídico y de esta forma, resultar beneficiado por los mismos.

Ahora bien, si como hemos dicho antes los estímulos fiscales son una forma de los gastos fiscales del Estado que se pueden otorgar a través de diversas figuras – las cuales son también gastos fiscales – surge la pregunta ¿los estímulos fiscales se pueden otorgar a través de un subsidio, considerando que éste último es un tipo de gasto fiscal? ¿Cuál es la naturaleza de los subsidios?

Resulta importante recalcar la figura del sacrificio fiscal por parte del Estado y de los fines extrafiscales que persigue el mismo en busca de la realización de objetivos diferentes a la obtención de ingresos.

Así, las figuras que se han estudiado tienen en común la persecución de dichos objetivos, sin embargo, como se observará en el capítulo subsecuente éstas figuras no pueden homologarse entre sí, pues cada una de ellas puede a su vez perseguir un propósito determinado y, por ende, corresponder una consecuencia distinta.

Capítulo tercero

Subsidios

A. Antecedentes y conceptos

Con base en lo explicado a lo largo de los capítulos que anteceden, llegamos al tema principal del presente trabajo: el subsidio, también denominado por la doctrina como subvención. El subsidio de acuerdo con la Real Academia Española, se entiende como *“una prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada”*⁶⁸.

En palabras de Hugo Carrasco, el término subsidio proviene de la voz latina *subsidium*, que quiere decir socorro, ayuda o auxilio extraordinario⁶⁹. Martínez Morales, señala que los subsidios se entienden como *“toda ayuda a una persona, ya sea física o moral, pública o privada; así, el subsidio es la intervención económica por parte de la administración pública, que acude en ayuda de un ente público subordinado, y ocasionalmente de un particular, a efecto de*

⁶⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española, 22ª edición, Espasa-Calpe, Madrid, 2001, pág. 2101.

⁶⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2º Edición, Editorial Oxford, México, 2003, pág. 872.

*que sea financiado en la realización de actividades necesarias para fines de interés público*⁷⁰.

Sara Cuevas Villalobos define el subsidio *“como socorro, ayuda o auxilio extraordinario de carácter económico o como la ayuda financiera o de otro género que se da, sin compensación equivalente, por gobiernos y dependencias gubernamentales u organismos de carácter público, con el objeto de promover o proteger el desarrollo de las empresas privadas en la industria, en el comercio o en la agricultura”*.⁷¹

Por su parte, el profesor argentino Manuel María Díez define el subsidio como una *“donación modal por la cual un organismo público asume parte de la carga financiera de otro organismo de rango inferior o de un particular – que tenga jurídicamente la consideración de tercero – con una finalidad de interés general pero específica y determinada”*⁷². Martínez Morales complementa lo dicho por Díez al señalar que es un *“contrato que encuadra con una donación modal de derecho administrativo”* pues, en el mismo *“existe un aumento en el patrimonio del subsidiado y su obligación es realizar ciertas actividades de interés público, en tanto que el subsidiador solo aporta el dinero y no lo controla ni recibe un beneficio directo, por lo que este*

⁷⁰ MARTINEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo 3er y 4to Curso, Editorial Oxford, México, 2000 pág. 112.

⁷¹ CUEVAS VILLALOBOS, Sara. Subsidios: ¿freno o estímulo?, Revista Mexicana de Derecho núm. 2, Colegio de Notarios del Distrito Federal, México, 2001, pág. 295.

⁷² Citado por MARTINEZ MORALES, Rafael I. Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos Tomo 3: Derecho Administrativo, Editorial Harla, México, 1997, pág. 50.

*contrato es gratuito*⁷³. No obstante, esta definición ha sido refutada por autores como Gaspar Ariño Ortiz, quien dejó claro que el subsidio no se puede entender como un contrato pues “*en estos casos no hay verdadero acuerdo de voluntades recíprocas, sino acto unilateral, regido exclusivamente por la norma, aunque para su eficacia esté necesitado de aceptación*”⁷⁴ es decir, requiere que los beneficiarios realicen una determinada conducta para encuadrar en el supuesto de aplicación del subsidio; así, señala que “*si el obligado no cumple con sus deberes, se podrá revocar la subvención, (...) pero no habrá en rigor exigibilidad de cumplimiento de una obligación contractual, ni de daños y perjuicios por su incumplimiento*”⁷⁵. Lo anterior resulta evidente puesto que en las relaciones bilaterales no contractuales, las obligaciones no son, en rigor, recíprocamente exigibles como causa la una de la otra.

Al efecto, los Tribunales Colegiados de Circuito se han pronunciado respecto a los subsidios viéndolos como un acto de autoridad, pues se decretan de forma unilateral, dando “*lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados*” como se aprecia en la siguiente tesis:

“SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de

⁷³ *Ibidem*, pág. 51.

⁷⁴ ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El enigma del contrato administrativo, Revista de Administración Pública núm. 172, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007, pág. 89.

⁷⁵ *Ibidem*, pág. 90.

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

Contradicción de tesis 134/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de agosto de 1999. Cinco votos. Ponente:

Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Novena Época. Registro: 193244. Instancia: Segunda Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Octubre de 1999. Materia(s): Administrativa. Tesis: 2a. CXXI/199. Página: 591.”

De la tesis en comento se desprende que el subsidio es una “ayuda de carácter predominantemente económico” que el Estado concede a las unidades productoras de bienes y servicios y que tiene como finalidad de “apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario” apoyo de carácter económico por parte del Estado.

El subsidio encuentra su origen en la actividad administrativa del Estado y en la facultad de fomento prevista en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y jurídicamente el artículo 2 fracción LIII de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria define a los subsidios como las asignaciones de recursos federales previstas en el Presupuesto de Egresos de la Federación que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad, a las entidades federativas o municipios para fomentar el desarrollo de actividades sociales o económicas prioritarias de interés general.

De esta forma, el subsidio se entiende como aquel apoyo de orden financiero que se concede a los agentes privados de la

economía para el efecto de que contribuyan a los fines y objetivos que el Estado determine en materia de política económica o de conducción del proceso de desarrollo económico del país.

A través de esta ayuda económica el Estado puede perseguir distintos fines de orden público como, por ejemplo, mantener los precios de productos o servicios que considere de orden prioritario para el desarrollo nacional a un determinado nivel, para graduar el impacto económico en el patrimonio de los gobernados. De esta forma, el subsidio parte de los gastos fiscales⁷⁶ del Estado, y no así de los estímulos fiscales, pues a diferencia de éstos, el subsidio no requiere forzosamente que los beneficiarios tengan la calidad de contribuyentes.

Este instrumento o medida de fomento constituye un acto administrativo unilateral, pues en ejercicio de la potestad tributaria y para fines extrafiscales, el Estado a través de las autoridades administrativas crea y reconoce derechos en favor de los particulares con la finalidad de satisfacer el interés general; sin embargo, a pesar de que el otorgamiento de subsidios deviene de una facultad discrecional del Estado, existen ciertos elementos regulados para su otorgamiento, como lo es la elección del beneficiario, el importe y la situaciones de revocabilidad del subsidio, mismos que se tratarán a continuación.

⁷⁶ Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

B. Características y elementos

Como observamos con anterioridad, el subsidio es un apoyo de carácter financiero que persigue fines que el Estado determina necesarios para el desarrollo económico y social del país, apoyo que se otorga través de las asignaciones de recursos previstas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, es decir, a través de la entrega directa de dinero a las dependencias y entidades; verbigracia, el subsidio a las tarifas eléctricas⁷⁷.

El otorgamiento de subsidios implica para el Estado un sacrificio o gasto fiscal por parte de éste, pues, en algunos casos – como los subsidios indirectos⁷⁸ – destina recursos recaudados a través de los tributos para destinarlos a actividades de orden público y social.

El párrafo decimotercero del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁷⁹ marca las pautas y nos ayuda a identificar las características de los subsidios, los cuales son:

- a. Únicamente podrán otorgarse a actividades prioritarias, lo cual, deja un campo inmensamente amplio para su interpretación, puesto que dichas actividades pueden variar conforme a las necesidades de una determinada población, por lo que corresponderá al Estado identificar cuáles son las

⁷⁷ Véase el Anexo 20 Ramo 23 Provisiones Salariales Y Económicas (pesos) del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2023.

⁷⁸ Véase el apartado C del capítulo tercero.

⁷⁹ Véase el párrafo decimotercero del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

actividades prioritarias que busca beneficiar con el otorgamiento de un subsidio.

- b.** Deben ser generales, es decir, deben ir dirigidos a los gobernados que encuadren en la actividad que se pretenda impulsar a través del instrumento jurídico que lo regule, y, asimismo, lo podrán disfrutar todas aquellas personas que encuadren en el supuesto de aplicación.
- c.** Deben ser de carácter temporal, esto es, los subsidios no pueden permanecer indefinidamente en un instrumento jurídico.
- d.** No deben afectar sustancialmente las finanzas públicas, por lo que el Estado deberá determinar la cuantía destinada a los subsidios.
- e.** Deben contar con un aparato estatal de vigilancia, esto con el objetivo de verificar que los subsidios cumplan con la finalidad para la que fueron creados. Es importante mencionar que esta característica se refiere a la creación de un instrumento jurídico que regule su eficaz aplicación, su temporalidad y el sector al que vaya dirigido, entre otros.
- f.** Por último, el artículo 28 Constitucional establece como característica la evaluación de los resultados que los subsidios otorgados generen, lo cual, en la práctica no acontece.

Aunados a las características del subsidio, consideramos que al momento de ser establecido, la administración pública responsable de dicho otorgamiento debe precisar con exactitud los siguientes elementos:

- 1.** Determinar la actividad económica que se desea fomentar para que, una vez concluida la vigencia del beneficio, se realice la evaluación establecida en el artículo 28 Constitucional con la finalidad de conocer si el mismo resultó productivo o si por el contrario, el objetivo que se buscaba no se logró.
- 2.** Especificar la situación de hecho específica que debe realizarse para ser acreedor al beneficio, verbigracia, para ser acreedor al subsidio del 100% por el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a personas físicas o morales sin fines de lucro en la Ciudad de México, resulta necesario, entre otras cosas, contar con un automóvil cuyo valor factura no exceda de \$250,000.00 M.N., pues de lo contrario, no se encuadraría en la situación necesaria para obtener el beneficio.
- 3.** Señalar las características que debe satisfacer el sujeto para aspirar al otorgamiento del beneficio; este punto es esencial para el otorgamiento de un beneficio fiscal, puesto que resultaría inviable otorgar, por ejemplo, un subsidio para el transporte de personas, sin especificar a qué tipo de personas les será aplicable dicho beneficio, ya sean personas de la tercera edad, estudiantes o personas con

discapacidades. Así, resulta evidente que se debe encuadrar en una situación específica para ser acreedor a dicho beneficio.

4. Identificar la conducta futura o actividad que se espera del gobernado con el otorgamiento del subsidio – en el caso de que se le otorgue –.
5. Determinar cuál será el alcance o magnitud del subsidio, es decir, determinar entre otras cosas, los sectores específicos de la población a los que será otorgado, la territorialidad en donde se aplicará y la vigencia del mismo.
6. De esta forma, la autoridad que otorga el subsidio debe observar y valorar los elementos mencionados con anterioridad y, de esta forma, elegir a los gobernados que serán beneficiados con dicha medida de fomento; con esto, la autoridad podría maximizar el cumplimiento de los objetivos del otorgamiento del subsidio.

Si bien es cierto que los elementos del subsidio se encuentran regulados en el artículo 28 de nuestro máximo ordenamiento, y que el procedimiento para otorgar los subsidios se encuentra establecido en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en relación con el Presupuesto de Egresos de la Federación, también lo es que derivado de la facultad discrecional de la autoridad, ésta puede valorar y apreciar libremente la situación de los beneficiarios – o de las personas que soliciten un subsidio – y verificar si los mismos encuadran o no en el supuesto normativo; asimismo, corresponde a la

autoridad la facultad para decidir los casos en que considera conveniente el otorgamiento del subsidio, y de igual forma establecer los alcances del mismo, todo esto, derivado de la facultad a la que ya se hizo mención.

De igual forma, y como se verá en el apartado siguiente, los subsidios cuentan con varios tipos y clasificaciones, pues los mismos pueden funcionar desde un instrumento de política para reducir la pobreza, mejorar los índices de escolaridad, hasta garantizar precios accesibles de productos o servicios en favor de los sujetos beneficiarios, entre otros objetivos económicos, sociales, culturales y de interés público.

C. Clasificación de los subsidios

Con la finalidad de cumplir con objetivos de orden prioritario para el desarrollo nacional, la doctrina ha distinguido diversos tipos de subsidios, proporcionándonos una clasificación principalmente económica; de esta forma, encontramos que los subsidios se clasifican en:

a. Subsidios directos. También conocidos como subsidios explícitos o presupuestarios, son aquellos que se reflejan en el presupuesto a través de pagos directos⁸⁰; se pueden otorgar mediante pagos directos – subsidios en efectivo–

⁸⁰ GRUENBERG, C., PEREYRA IRAOLA, V., TORRES, N. y VIOLA, A. Subsidios: entre la sospecha y la transparencia. Diagnósticos y recomendaciones para una reforma pro-transparencia, Políticas Públicas Análisis N° 46, CIPPEC, octubre, de 2007, pág. 1.

“que se reflejan en el presupuesto con distintos niveles de desagregación”⁸¹, es decir, se reflejan directamente en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

- b. Subsidios indirectos.** También llamados por la doctrina como subsidios implícitos, son aquellos que no están financiados por una partida explícita del presupuesto central, sino a través de impuestos indirectos a los productores de un determinado bien⁸²; los subsidios indirectos son los que no se reflejan en el Presupuesto de Egresos de la Federación y, por ende, su identificación, calculo y control es por demás compleja.

A su vez, los subsidios indirectos se dividen en:

- 1. Subsidios al crédito.** Se trata de la concesión de créditos con tasas de intereses más bajas que los créditos otorgados por instituciones financieras.
- 2. Subsidios patrimoniales.** Se trata de la participación por parte del Estado en el patrimonio de las empresas, por medio de la compra de acciones.
- 3. Subsidios en especie o *in natura*.** Son aquellos en los que el Estado provee bienes y servicios a precios por debajo del valor de mercado, es decir, “*aquellas*

⁸¹ Ibídem, pág. 4.

⁸² ALDERMAN, Harold. Los subsidios como una red de protección social: efectividad y retos, Serie de Informes sobre Redes de Protección Social núm. 0224, Banco Mundial, Washington, 2002, pág. 15.

*entregas realizadas por las Administraciones públicas cuyo contenido consista en bienes o servicios*⁸³; éstos son los más comunes.

4. Subsidios regulatorios. Son el producto de políticas regulatorias que modifican los precios y el acceso a los mercados.

5. Subsidios tributarios. Son reducciones que determinados sectores pueden aplicar en la tasa o tarifa de los impuestos. En nuestro país se recurre a este tipo para referirse a los subsidios indirectos, y al respecto, se han emitido tesis en las que se precisa que el subsidio tributario *“tiene la naturaleza jurídica de una medida desgravatoria o exoneradora de carácter parcial, pues no impide el surgimiento de la obligación fiscal generada por la actualización del hecho imponible de que se trate, sino que opera en uno de los elementos denominados mesurables o cuantitativos de la contribución, que es la tasa, tarifa o cuota aplicable a la base gravable, ya que constituye un apoyo económico que el titular de la potestad tributaria normativa concede de manera indirecta, mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual del monto de la contribución respectiva, a efecto de proteger actividades que se consideran prioritarias para el*

⁸³ BUENO ARMIJO, Antonio. El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2013, pág. 65.

desarrollo del país o para incentivar el consumo o racionalización de un servicio público, y de esa manera velar por el poder adquisitivo de los consumidores.”⁸⁴.

Los subsidios tributarios representan recursos que el Estado deja de recaudar – sacrificio fiscal⁸⁵ – para cumplir con objetivos de orden prioritario.

En nuestro país, a diferencia de lo que dicta la doctrina jurídica, los subsidios se clasifican en: subsidio presupuestario – directo – y subsidio tributario – indirecto –; así, el Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa Tribunal emitió una tesis aislada en la que se señalan las principales diferencias entre estas dos clases de subsidios, la cual señala lo siguiente:

“SUBSIDIO TRIBUTARIO. SU DIFERENCIA CON EL PRESUPUESTARIO. Desde el punto de vista doctrinario, el subsidio es una especie del género de la subvención, pues consiste en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados, para estimular artificialmente el consumo o la producción de un bien o servicio. En el derecho mexicano se regula el otorgamiento de los subsidios por dos vías, la del ingreso de orden impositivo

⁸⁴ Novena Época, Registro: 163263, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.15o.A.160 A, Página: 1830, bajo el rubro: **SUBSIDIO TRIBUTARIO. SU NATURALEZA JURÍDICA.**

⁸⁵ Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

(subsidio tributario) y la del gasto público o de carácter presupuestal, ya que generalmente son las legislaciones relativas las que perfilan los términos en que deben otorgarse esas ayudas de carácter predominantemente económico. Así, el subsidio tributario se diferencia del presupuestal, en que este último implica un desembolso inmediato y directo de recursos dinerarios que el Estado realiza con la finalidad de apoyar las actividades privadas que para la economía nacional sean de orden prioritario, como también para el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, habida cuenta que excepcionalmente pueden emanar del ejercicio de facultades reglamentarias, en tanto que el primero no conlleva una disposición directa de fondos monetarios estatales, sino la absorción de una parte de la deuda tributaria respectiva mediante su cobro parcial o porcentual, que en el ejemplo de los derechos por servicios se traduce en la no recuperación de todos los costos que representa para el Estado la prestación del servicio público relativo, con la finalidad de incentivar su uso al relacionarse con cuestiones de primera necesidad, aminorando el impacto económico que causaría a los usuarios del servicio enterar dicha contribución sin disminución alguna.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Novena Época, Registro: 163265, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, diciembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.15o.A.161 A, Página: 1829.”

De la tesis en comento se advierte que los subsidios presupuestales requieren que el Estado realice un desembolso directo de recursos económicos, lo cual se debe prever necesariamente en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Por su parte los subsidios tributarios no requieren una aportación económica directa por parte del Estado, sino que, como lo menciona la tesis, únicamente requiere la absorción de una parte del impuesto mediante un cobro parcial o total de éste, con la finalidad de incentivar el consumo de un determinado bien o servicio.

Respecto a los subsidios tributarios, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que, en el ámbito fiscal, el subsidio actúa sobre el gravamen reduciendo su monto, por lo que entraña una disminución del impuesto fijado por la ley. Lo anterior se estableció en la siguiente tesis aislada:

“GRAVAMEN Y SUBSIDIO. DIFERENCIA. Aun cuando no puede desconocerse la diferencia existente entre un gravamen y un subsidio, ni tampoco las condiciones que deben concurrir para que sea exigible el primero y para que surta efectos el segundo, y precisamente por esto último o sea, porque en algún caso, el subsidio opera sobre el gravamen, reduciendo su monto,

puede decirse que aquél, concretamente, entraña una disminución del impuesto fijado por la ley, y de tal manera, como el impuesto es de naturaleza completamente distinta al subsidio y éste se otorga con tales o cuales finalidades, pudiendo hacerse efectivo de manera real en el momento en que se cubra el impuesto o antes o después, y además puede ser reducido del monto del impuesto por pagar, sin que en uno u otro casos se cambie su naturaleza tomando en cuenta que no es jurídico hacer distingo cuando la ley no lo hace, debe concluirse, que, si un subsidio es de \$0.18 por kilo, el gravamen cuyo monto asciende a \$0.20 por kilo, se reduce a la cantidad de \$0.02 únicamente.

Sexta Época, Registro digital: 267905, Instancia: Segunda Sala, Tesis Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen: XXXVI, Tercera Parte; Materia (s): Administrativa, Página 72.”

En este caso, como se indica en la tesis en comentario, nace la obligación fiscal y se determina el crédito fiscal aplicando la cuota tributaria prevista en la ley, y una vez determinado el crédito se aplica el subsidio para disminuir el importe a pagar.

D. Análisis constitucional

Los subsidios tienen su fundamento legal en el párrafo decimotercero del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que *“se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.”*

Del párrafo en comento se desprenden las principales características de los subsidios, sin embargo, resulta importante señalar que esta figura es uno de los métodos para el ejercicio de la facultad de fomento prevista en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁸⁶, la cual se entiende como la acción de la administración encaminada a promover o proteger aquellas actividades que satisfagan las necesidades públicas o que se estimen de utilidad general, sin la necesidad de usar coacción o de crear servicios públicos para el cumplimiento de dicho fin. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que *“los artículos 25 y 28 de la Carta Magna establecen, en esencia, la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, (...)*

⁸⁶ **Artículo 25.** Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable; que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

...”

*mediante diversas acciones en que el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades (...)*⁸⁷.

Así, constitucionalmente los subsidios surgen de la facultad de fomento del Estado, permitiendo alcanzar distintos fines de orden público. No obstante, la principal regulación de los subsidios la encontramos en leyes secundarias como en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y el Código Fiscal de la Federación.

E. Código Fiscal de la Federación

1. Regulación tributaria de los subsidios

Paralelamente a la figura de los estímulos fiscales, el Código Fiscal de la Federación regula principalmente a los subsidios, señalando en su artículo 39 lo siguiente:

***“Artículo 39.** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:*

⁸⁷ Novena Época, Registro digital: 191360, Instancia: Pleno, Tesis Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XII, Agosto de 2000, Materias(s): Constitucional, Tesis: P. CXIV/2000, pág. 149, bajo el rubro **RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. LOS ARTÍCULOS 25 Y 28 CONSTITUCIONALES QUE ESTABLECEN LOS PRINCIPIOS RELATIVOS, NO OTORGAN DERECHOS A LOS GOBERNADOS, TUTELABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, PARA OBLIGAR A LAS AUTORIDADES A ADOPTAR DETERMINADAS MEDIDAS.**

...

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”

Del numeral en cita se desprende la facultad con la que cuenta el Poder Ejecutivo para conceder subsidios mediante resoluciones de carácter general, en las que deberá señalar la cantidad o proporción de dichos beneficios fiscales, los plazos que este subsidio se encontrará en vigencia y los requisitos generales que los beneficiarios deben cumplir para acceder a dicho subsidio.

Si bien la autoridad administrativa está facultada para conceder subsidios y los gobernados tienen el derecho de solicitarlos, la concesión del subsidio no es obligatoria una vez solicitado, sino que, basándose en los elementos objetivos que el ordenamiento jurídico prevea para el subsidio, la autoridad administrativa podrá apreciar y valorar las circunstancias en que se encuentran dichos gobernados, y de esta forma decidir sobre su otorgamiento y la cantidad a otorgar.

Es menester señalar que lo explicado en el párrafo que antecede no contraviene el principio de generalidad previsto por el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual supone la creación de subsidios mediante resoluciones de carácter general, puesto que dicho principio se refiere meramente a que

cualquier gobernado puede adecuarse al supuesto de aplicación y verse beneficiado por éste beneficio.

Por otro lado, como lo hemos visto, para que el subsidio tenga aplicación en los beneficiarios, se requiere de éstos la realización de una actividad o conducta determinada, y, derivado de esto, los sujetos titulares del subsidio adquieren automáticamente distintos derechos y obligaciones.

Dentro de los derechos que adquieren los beneficiarios se encuentra el de disfrutar y aprovechar el subsidio, y en algunos casos, adquieren el derecho de acreditar contra el pago de contribuciones dicho beneficio, siempre y cuando encuadren en el supuesto de aplicación. Por ende, es evidente que la autoridad que lo otorgue, no podrá negarlo a aquellos beneficiarios que encuadren en el supuesto de aplicación, pues, contravendría el principio de generalidad previsto por el artículo 28 Constitucional.

A su vez, los beneficiarios tendrían la obligación de cumplir con la conducta o actividad que determinó el otorgamiento de dicho beneficio; de esta forma si los beneficiarios incumplen con las obligaciones señaladas dentro del marco regulatorio de los subsidios, la autoridad se encuentra en plena facultad de revocar, no otorgar o, en su caso, recuperar el subsidio entregado indebidamente a una persona, realizando el cobro del mismo a quien lo recibió como lo establece el artículo 25-A del Código Fiscal de la Federación:

***“Artículo 25-A.** Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la*

cantidad indebidamente recibida, actualizada conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida.

Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente.

Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan.

Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de las contribuciones que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago.

Cuando por una contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal o un subsidio, se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución a cargo

del contribuyente, sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado.”

Este punto se relaciona con la facultad de vigilancia con la que cuenta la Administración Pública – derivado del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos – para ejercer el control sobre el cumplimiento de las obligaciones por parte de los beneficiarios del subsidio, y en su caso, como ya se hizo mención, revocarlo.

2. Requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación

El artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación⁸⁸ establece la prohibición para los entes públicos de contratar con particulares que

⁸⁸ **Artículo 32-D.** *Cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos 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, así como aquellas declaraciones correspondientes a retenciones y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción también aplicará a la falta de cumplimiento de cualquier otra declaración informativa, que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

se encuentren en alguna de las hipótesis que se detallan en las nueve fracciones del primer párrafo del precepto y prevé, también, en su cuarto párrafo que los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios siempre que no se ubiquen en alguna de esas hipótesis, salvo la de no estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, si no está obligado a hacerlo; por tanto, esencialmente:

- a.** No deben contar con créditos fiscales firmes a su cargo.
- b.** No deben contar con créditos fiscales determinados, ya sean firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados.
- c.** Deben estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

V. Estando inscritos en el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

VI. Tengan sentencia condenatoria firme por algún delito fiscal. El impedimento para contratar será por un periodo igual al de la pena impuesta, a partir de que cause firmeza la sentencia.

VII. No hayan desvirtuado la presunción de emitir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en los listados a que se refieren los artículos 69-B, cuarto párrafo o 69-B Bis, noveno párrafo de este Código.

VIII. Hayan manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ingresos y retenciones que no concuerden con los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

IX. Incumplan con las obligaciones establecidas en los artículos 32-B Ter y 32-B Quinquies de este Código.

...

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.

.....”

d. Deben haber presentado su declaración de impuestos correspondiente.

Estos requisitos resultan indispensables para que los gobernados o consumidores de un determinado producto o servicio se vean beneficiados por los subsidios establecidos por la autoridad; empero, consideramos que en algunos subsidios, como los energéticos, no es posible cumplir con la exigencia a que las personas se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes o que no cuenten con créditos fiscales a su cargo – como si acontece con los estímulos fiscales – pues, en el caso en concreto la finalidad principal del subsidio es mantener los precios bajos de la energía eléctrica o graduar el impacto que el aumento de los precios en el mercado internacional pudiera generar en el haber patrimonial de las personas⁸⁹, por lo que al ser destinado a la totalidad de la población que resida en territorio nacional, resulta prácticamente imposible cumplir con dichos requisitos de aplicación del subsidio. En supuestos como éste no importa, entonces, que las personas sean o no contribuyentes.

De esta forma, consideramos que el delito tipificado en la fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación⁹⁰ supone que la autoridad no llevó a cabo correctamente la apreciación

⁸⁹ Véase el apartado A del capítulo tercero.

⁹⁰ “**Artículo 109.** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

I. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

...”

y valoración de la situación del gobernado que solicitó el subsidio, o bien que el peticionario engañó a la autoridad y ésta descubre el engaño.

F. Otras leyes

1. Ley del Impuesto sobre la Renta

En la Ley del Impuesto sobre la Renta no se establece ningún subsidio, sin embargo, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo del 31 de octubre de 2013 publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013 y en vigor a partir del 1° de enero de 2014, en su Artículo Décimo estableció el otorgamiento del subsidio para el empleo, el cual opera en la aplicación del impuesto sobre la renta a las personas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado conforme a lo dispuesto por el artículo 94, primer párrafo y en su fracción I, por lo que se trata de un subsidio en materia de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este subsidio se calcula aplicando a los ingresos que sirven de base para calcular el impuesto sobre la renta que corresponda al mes

de calendario de que se trate la tabla ahí prevista y cuyo resultado es una cierta cantidad de dinero que puede aplicarse contra el impuesto que resulte a cargo del contribuyente conforme al artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En virtud de que el mencionado artículo dispone que quien haga los pagos por la prestación de los servicios debe retener y enterar mensualmente el pago provisional de los contribuyentes y que, como ha quedado dicho, el subsidio se aplica contra el impuesto que resulte a cargo conforme al mismo precepto, se prevé que el impuesto a cargo del contribuyente es menor que el subsidio, el retenedor debe entregar al contribuyente la diferencia y el retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros esas cantidades entregadas.

Consideramos que éste es un subsidio tributario y no presupuestal porque, aunque el prestador de los servicios puede llegar a recibir una cantidad de dinero, de la mecánica de aplicación del subsidio resulta la extinción total o parcial del adeudo tributario del contribuyente y, en su caso, del retenedor de modo que se trata de un sacrificio fiscal.

2. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023

Por ser los subsidios parte de los gastos fiscales⁹¹ del Estado, forman parte de la información que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe dar al Poder Legislativo Federal en el documento denominado Renuncias Recaudatorias, según lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023, en su apartado A, que dice:

“Artículo 26. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores lo siguiente:

A. El documento denominado Renuncias Recaudatorias, a más tardar el 30 de junio de 2023, que comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y

⁹¹ Véase punto 2 del apartado B del capítulo primero.

regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El documento a que se refiere el párrafo anterior, tomará como base los datos estadísticos necesarios que el Servicio de Administración Tributaria está obligado a proporcionar, conforme a lo previsto en el artículo 22, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2023 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.*
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.*
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.*
- IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.*
- V. Los beneficios sociales y económicos asociados a una de las renunciaciones recaudatorias.*

...

De esta forma, el apartado A del artículo 26 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023 es de vital importancia para el otorgamiento de subsidios, pues señala que el

documento Renuncias Recaudatorias que contiene los subsidios se deberá entregar a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio del año correspondiente y que dicho documento deberá contener, entre otras cosas, el monto estimado de las cantidades que el Estado dejará de percibir por la entrega de dichos subsidios.

3. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria

La Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria regula de forma más especializada a los subsidios e incluso da una definición de esta figura, aunque únicamente encuadre en ella el subsidio presupuestario, pues la fracción LIII de del artículo 2 de ésta Ley, establece:

“Artículo 2. Para efectos de esta Ley, se entenderá por:

...

LIII. Subsidios: las asignaciones de recursos federales previstas en el Presupuesto de Egresos que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad, a las entidades federativas o municipios para fomentar el desarrollo de actividades sociales o económicas prioritarias de interés general;

...”

En el capítulo VI del título tercero de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria se establece la forma en

que los subsidios serán administrados por las autoridades responsables de su otorgamiento así como los principios y criterios de aplicación a los cuales deberán sujetarse, como lo establece su numeral 75 al señalar:

“Artículo 75. *Los subsidios deberán sujetarse a los criterios de objetividad, equidad, transparencia, publicidad, selectividad y temporalidad, para lo cual las dependencias y entidades que los otorguen deberán:*

- I. Identificar con precisión a la población objetivo, tanto por grupo específico como por región del país, entidad federativa y municipio;*
- II. En su caso, prever montos máximos por beneficiario y por porcentaje del costo total del programa.*

En los programas de beneficio directo a individuos o grupos sociales, los montos y porcentajes se establecerán con base en criterios redistributivos que deberán privilegiar a la población de menos ingresos y procurar la equidad entre regiones y entidades federativas, sin demérito de la eficiencia en el logro de los objetivos;

- III. Procurar que el mecanismo de distribución, operación y administración otorgue acceso equitativo a todos los grupos sociales y géneros;*
- IV. Garantizar que los recursos se canalicen exclusivamente a la población objetivo y asegurar que el mecanismo de*

distribución, operación y administración facilite la obtención de información y la evaluación de los beneficios económicos y sociales de su asignación y aplicación; así como evitar que se destinen recursos a una administración costosa y excesiva;

- V.** *Incorporar mecanismos periódicos de seguimiento, supervisión y evaluación que permitan ajustar las modalidades de su operación o decidir sobre su cancelación;*
- VI.** *En su caso, buscar fuentes alternativas de ingresos para lograr una mayor autosuficiencia y una disminución o cancelación de los apoyos con cargo a recursos presupuestarios;*
- VII.** *Asegurar la coordinación de acciones entre dependencias y entidades, para evitar duplicación en el ejercicio de los recursos y reducir gastos administrativos;*
- VIII.** *Prever la temporalidad en su otorgamiento;*
- IX.** *Procurar que sea el medio más eficaz y eficiente para alcanzar los objetivos y metas que se pretenden, y*
- X.** *Reportar su ejercicio en los informes trimestrales, detallando los elementos a que se refieren las fracciones I a IX de este artículo, incluyendo el importe de los recursos.*

Las transferencias destinadas a cubrir el déficit de operación y los gastos de administración asociados con el otorgamiento de

subsidios de las entidades y órganos administrativos desconcentrados serán otorgadas de forma excepcional y temporal, siempre que se justifique ante la Secretaría su beneficio económico y social. Estas transferencias se sujetarán a lo establecido en las fracciones V, VI y VIII a X de este artículo.”

Los criterios a que se refiere éste numeral se relacionan directamente con el párrafo decimotercero del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece:

“Artículo 28. ...

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

...”

Por último, el artículo 77 de Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria⁹² señala que será en el Presupuesto de Egresos de la Federación en donde se señalarán los programas a

⁹² **“Artículo 77.** Con el objeto de cumplir lo previsto en el segundo párrafo del artículo 1 de esta Ley, se señalarán en el Presupuesto de Egresos los programas a través de los cuales se otorguen subsidios y aquellos programas que deberán sujetarse a reglas de operación. La Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos, podrá señalar los programas, a través de los cuales se otorguen subsidios, que deberán sujetarse a reglas de operación con el objeto de asegurar que la aplicación de los recursos públicos se realice con eficiencia, eficacia, economía, honradez y transparencia. Asimismo, se señalarán en el Presupuesto de Egresos los criterios generales a los cuales se sujetarán las reglas de operación de los programas.

...”

través de los cuales se otorguen subsidios, así como las reglas de operación a los que los programas deberán sujetarse.

Capítulo cuarto

Impacto de los subsidios en las finanzas públicas

Como observamos a lo largo del presente estudio los gastos fiscales favorecen el haber patrimonial de los particulares, sin embargo, como consecuencia del otorgamiento de estas ayudas, ventajas o beneficios económicos, el Estado sufre una minoración de la recaudación tributaria.

De forma general, los gastos fiscales – hablando de figuras como los estímulos y los subsidios directos – implican para las finanzas del Estado un impacto económico importante, unos porque disminuyen la carga tributaria de los contribuyentes repercutiendo directamente en la recaudación fiscal del Estado, y los otros porque son recursos que se entregan directamente a los gobiernos estatales o dependencias gubernamentales para fomentar actividades de orden público.

Los subsidios tienen efectos favorables en el ámbito social del país, empero, en el caso de los directos, la simple asignación de recursos públicos genera una disminución en las finanzas del Estado; mientras que en los indirectos el cobro parcial de un impuesto impide que el Estado recaude el tributo en un porcentaje total. No obstante, el otorgamiento de este tipo de beneficios fiscales permite generar un equilibrio político-social que resulta trascendental para un manejo adecuado del país.

Al momento de otorgar subsidios – directos –, el Estado realiza una asignación de recursos a diversas dependencias con la finalidad

de prevenir que temas como la inflación o la volatilidad de la moneda afecten considerablemente el precio de determinados bienes o servicios y, por ende, el haber patrimonial de los particulares. Pongamos como ejemplo el subsidio a la tarifa aplicable al sistema de transporte colectivo (metro) de la Ciudad de México, el cual, al igual que en el ámbito federal, se prevén en el Presupuesto de Egresos estatal en donde el gobierno local establece el otorgamiento de fondos a actividades prioritarias, como lo es en el caso en concreto, el transporte colectivo. Este subsidio resulta en beneficio de los ocupantes de dicho transporte, pues, de no existir, el precio de la tarifa se vería aumentado notablemente.

Es importante señalar que cuando el Estado a través de las dependencias correspondientes otorga un determinado subsidio, lo hace – en la mayoría de los casos – para prevenir alteraciones en el mercado, buscando que el sistema económico del país continúe funcionando de forma armónica, pues sin el otorgamiento de dichos subsidios, distintos bienes y servicios sufrirían un aumento en los costos.

Es menester que estos beneficios cumplan con los requisitos previstos por el artículo 28 Constitucional en relación con el numeral 75 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, en el entendido de que los mismos sean otorgados específica y directamente a las personas o sector determinado que lo necesiten y definir también la temporalidad de éstos, pues de lo contrario, su otorgamiento resultaría todavía más perjudicial para las finanzas públicas del Estado. Por ello, si bien el impacto de los subsidios en las

finanzas públicas es importante, lo cierto es que el mismo dependerá forzosamente de la forma en que éstos se concedan, es decir, del cumplimiento a cabalidad de los requisitos establecidos por el Estado para su otorgamiento.

De ésta forma, sin importar si son con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación – directos – o a través del cobro parcial de un impuesto – indirectos – , los subsidios afectan considerablemente las finanzas públicas por lo que corresponde al Estado no solo establecer los lineamientos para su adecuado control, sino exigir que éstos lineamientos se cumplan a cabalidad y que las dependencias responsables del otorgamiento de subsidios creen entes que se encarguen de su vigilancia y, en el caso de los indirectos, de su identificación y cálculo correspondiente; de lo contrario, los subsidios pasarían de perseguir fines de orden público a significar un descontrol y afectación total para las arcas del Estado.

Por último, históricamente nuestro país se ha caracterizado por un mal manejo en los recursos públicos, por lo que la implementación de subsidios requiere de un análisis puntual en términos de los efectos que su otorgamiento podría tener en las finanzas públicas.

A. Beneficios y desventajas

El otorgamiento de subsidios por parte del Estado tiene distintos beneficios y desventajas que dependerán de la perspectiva con la que estos beneficios sean analizados. Desde nuestro punto de vista, su

otorgamiento debe valorarse desde dos perspectivas: la primera a través de los ojos de los consumidores o productores de un bien o prestadores de un servicio; y la segunda, a través de los ojos del Estado y de las dependencias encargadas de su otorgamiento.

Hablando de los beneficios que el otorgamiento de subsidios genera, podemos enumerar los siguientes:

1. Logran que los precios normalmente establecidos para un bien o servicio no se disparen económicamente, por lo que los beneficiarios podrán continuar el consumo de dicho producto en cantidades razonables, evitando que los factores económicos afecten su patrimonio.
2. Genera mayor actividad en el mercado nacional, pues, al estabilizar los precios de un determinado bien o servicio, se favorece a los particulares para continuar con el consumo de los mismo, y por su parte los productores del bien o los prestadores del servicio continúan con la misma demanda.
3. Por su parte, los productores del bien o los prestadores del servicio reciben por parte del Estado el pago por el costo real de éstos, y, cuando la producción de estos se eleve, continuarán recibiendo el pago con el aumento pertinente pues, el Estado, absorbe este aumento como beneficio para los consumidores.
4. Aquellos subsidios que tienen como finalidad principal el fortalecimiento de acciones de interés social – como los

subsidios al empleo, educación, salud o vivienda – resultan – en lo general – en un beneficio para todos los particulares.

5. El otorgamiento de los subsidios no solo fomenta actividades de orden público, sino que genera un equilibrio político - social indispensable para el Estado.

Por otro lado, en cuanto a las desventajas encontramos principalmente las siguientes:

1. La falta de un ordenamiento que no solo regule los subsidios, sino que otorgue seguridad jurídica y garantice un tratamiento único los gastos fiscales en general, de forma especializada, puesto que su regulación se encuentra dispersa en distintos ordenamientos y resulta ineficiente.
2. En la mayoría de los casos las dependencias encargadas del otorgamiento de subsidios no realizan un estudio que les permita determinar con exactitud a qué sector se otorgará el beneficio.
3. Contrario a lo establecido por la ley, los subsidios carecen de instrumentos que permitan determinar el costo real de su otorgamiento, el porcentaje poblacional que resultó beneficiado y los beneficios que dicho subsidio ha logrado en el sector de la población beneficiada.
4. Desde el punto de vista gubernamental, la principal desventaja es que con el otorgamiento de subsidios el Estado

entrega recursos que podrían resultar útiles para distintos fines políticos.

Lo anteriormente señalado nos lleva a la conclusión de que los subsidios traen consigo más beneficios que desventajas, pues apoyan a los sectores más mermados económicamente e incentivan el consumo de un determinado bien o servicio.

B. Grupos sociales

Generalmente, gran parte de los subsidios que otorga el Estado a través de las dependencias gubernamentales, tienen como sujeto de aplicación a las clases sociales menos favorecidas económicamente. En ocasiones los gobiernos adoptan el otorgamiento de subsidios derivado de consecuencias económicas producidas por políticas económicas previamente establecidas y que afectan o impiden llevar a cabo una determinada actividad o consumo. Así por ejemplo, cuando los productores fijan precios elevados a un determinado bien o servicio derivado de la elevada oferta de estos el Estado trata de disminuir el impacto de dicho aumento en los bolsillos de los particulares otorgando un subsidio a dichos bienes o servicios.

De esta forma, si bien el Estado fomenta actividades prioritarias y de orden público en las que resultan beneficiados directamente los particulares, lo cierto es que los productores del bien o los prestadores del servicio también resultan beneficiados pues el costo establecido

por los mismos sigue siendo efectivamente pagado, a través del subsidio.

En este sentido, resulta necesario traer a colación lo expuesto por Henry Hazlitt en cuanto a que *“el Estado puede intentar solucionar la dificultad apelando a los subsidios”* señalando a manera de ejemplo que *“cuando mantiene el precio de la leche o la mantequilla por debajo del nivel del mercado o del nivel relativo en que fija otros precios, puede producirse una escasez por defecto de los inferiores salarios o márgenes de beneficios en la producción de leche o mantequilla, comparados con otras mercancías. Por consiguiente, el Estado trata de desvirtuar los efectos pagando un subsidio a los productores de leche y mantequilla. Prescindiendo de las dificultades administrativas que todo ello implica y suponiendo que el subsidio sea suficiente para asegurar la producción relativa deseada de leche y mantequilla, es notorio que si bien el subsidio es pagado a los productores, los realmente subvencionados son los consumidores. Porque los productores, en definitiva, no reciben por su leche y mantequilla más de lo que obtendrían si se les permitiese aplicar un precio libre a tales productos, pero en cambio, los consumidores los obtienen a un precio muy por debajo al del mercado libre. Están, pues siendo subvencionados en la diferencia, es decir, en el importe del subsidio pagado aparentemente a los productores”*⁹³

De esta forma los subsidios buscan estimular las actividades socialmente consideradas positivas, verbigracia, el Estado gasta en

⁹³ HAZLITT, Henry. La economía en una lección, 6ª Edición, Unión Editorial, España, 2011, pág. 111.

educación y salud con la finalidad de que el beneficio que generará tener una generación mejor preparada brindará un beneficio para el país en el futuro, por lo cual este gasto fiscal es insignificante – políticamente hablando – ya que a través de la educación, la sociedad recibe un gran beneficio social pues la población se hace más civilizada y productiva, y a su vez, con educación se podrían reducir los índices de violencia e inseguridad, por ende el Estado con el otorgamiento de este subsidio en la actualidad, en el futuro destinará cantidades menores para los gastos fiscales, permitiendo el crecimiento económico y social.

Conclusiones

1. Los gastos fiscales del Estado son parte fundamental en el ámbito económico, fiscal y social, puesto que como se hizo mención a lo largo el presente trabajo de investigación, funcionan como contrapeso a las cargas tributarias de los contribuyentes y como beneficio para determinados sectores de la población.
2. El Estado debe prever y regular de forma correcta y especializada los gastos fiscales que tendrá anualmente.
3. El Estado debe regular a través de una ley cada tipo de beneficio otorgado, ya sea conjunta o separadamente, señalando los supuestos de aplicación, los montos que se otorgarán con el beneficio, y también las sanciones para el caso de abusos por parte de los beneficiarios. Lo anterior prevendrá la incertidumbre e inseguridad jurídica que en ciertos casos, el otorgamiento de dichas figuras trae consigo.
4. Es evidente que cuando el Estado tiene la intención de incentivar o mantener alguna actividad económica – entiéndase la oferta y demanda productos y servicios; la inversión, o el fomento de una determinada actividad – a través de políticas económicas y fiscales, se ha acudido preferentemente a las figuras del estímulo fiscal y del subsidio, pues como lo observamos a lo largo del presente trabajo de investigación, por sus características permiten individualizar el tipo beneficio económico tomando en cuenta las

circunstancias de la actividad y de sujeto que resultará beneficiado de éstos.

5. En definitiva los subsidios principalmente benefician a toda la población, sin importar si son o no contribuyentes, pues derivado de esto las clases menos favorecidas económicamente continúan con la demanda habitual de los productos y por su parte los productores continúan con la oferta normal, por lo que el papel de las autoridades es de vital importancia, ya que a través de los subsidios actúa como punto de equilibrio entre los consumidores y los productores de un bien o servicio.

Bibliografía

1. **ALDERMAN, Harold.** Los subsidios como una red de protección social: efectividad y retos, Serie de Informes sobre Redes de Protección Social núm. 0224, Banco Mundial, Washington, 2002.
2. **ARIÑO ORTIZ, Gaspar.** El enigma del contrato administrativo, Revista de Administración Pública núm. 172, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007.
3. **ARTEAGA NAVA, Elisur y TRIGUEROS GAISMAN, Laura.** Derecho Constitucional Diccionarios Jurídicos Temáticos Tomo II, Editorial Harla S.A de C.V., México, 2000.
4. **BUENO ARMIJO, Antonio.** El concepto de subvención en el ordenamiento jurídico español, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2013.
5. **CARRASCO IRIARTE, Hugo.** Derecho Fiscal Constitucional, 4ª edición, Editorial Oxford, México, 2007.
6. **CENTER ON BUDGET AND POLICY PRIORITIES.** Policy Basics – Tax Exemptions, Deductions, and Credits, Washington, 2018.
7. **CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.** Renuncias Recaudatorias 2022, CEFP/029/2023
8. **CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS.** Glosario de Términos Más Usuales de Finanzas Públicas, CEFP/028/2006

9. **CUEVAS VILLALOBOS, Sara.** Subsidios: ¿freno o estímulo?, Revista Mexicana de Derecho núm. 2, Colegio de Notarios del Distrito Federal, México, 2001,
10. **DE LA GARZA, Sergio Francisco.** Derecho Financiero Mexicano, 28° edición, Editorial Porrúa, México, 2008.
11. **DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto.** Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 2009.
12. **DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA,** Editorial Espasa Calpe, S.A., Madrid, 2001.
13. **DOMÍNGUEZ MARTINEZ, José M.** Los Gastos Fiscales en la teoría y en la práctica: la merma recaudatoria de un concepto elusivo, Instituto Universitario de Análisis Económico y Social, Madrid, 2014.
14. **EASSON, Alexander J.** Tax Incentives for Foreign Investment, Part 1, Recent Trends and Countertrends, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 55, 2001.
15. **EASSON, Alexander J.** Tax Incentives, Washington: Instituto Banco Mundial, 2004.
16. **FIORINI, Bartolomé A.** Manual de Derecho Administrativo, Editorial la Ley, Argentina, 1968.
17. **FISCAL MONITOR.** Shifting Gears Tackling Challenges on the Road to Fiscal Adjustment, International Monetary Fund, Washington D.C., 2011.

18. **FLORES ZAVALA, Ernesto.** Elementos de Finanzas Públicas: los Impuestos, 16ª edición, Editorial Porrúa, México, 1976.
19. **GARCÍA BUENO, Marco César.** El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2000.
20. **GIL VALDIVIA, Gerardo.** Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998.
21. **GRUENBERG, C., PEREYRA IRAOLA, V., TORRES, N. y VIOLA, A.** Subsidios: entre la sospecha y la transparencia. Diagnósticos y recomendaciones para una reforma pro-transparencia, Políticas Públicas Análisis N° 46, CIPPEC, octubre, de 2007.
22. **HAZLITT, Henry.** La economía en una lección, 6ª Edición, Unión Editorial, España, 2011.
23. **INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP.** Guía para la transparencia en las finanzas públicas: buscar más allá del presupuesto central, Washington.
24. **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS.** Diccionario Jurídico Mexicano tomo IV E-H, Editorial Porrúa, México, 1985.
25. **INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS.** Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2001.

26. **KHOLER, Eric L.** Diccionario para Contadores, Editorial Hispano-Americana, México, 2000.
27. **LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro.** Diccionario contable, administrativo y fiscal, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales. México, 2000.
28. **MARGAÍN MANAUTOU, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 21a. edición, Editorial Porrúa, México, 2011.
29. **MARTINEZ MORALES, Rafael I.** Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos Tomo 3: Derecho Administrativo, Editorial Harla, México, 1997.
30. **MARTINEZ MORALES, Rafael I.** Derecho Administrativo 3er y 4to Curso, Editorial Oxford, México, 2000.
31. **ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT,** Tax Expenditures in OECD Countries, OECD publishing, Francia, 2010.
32. **PALOMINO GUERRERO, Margarita.** Los estímulos fiscales: mecanismo para la equidad de género, en Revista de la Facultad de Derecho de México Tomo LXV, núm. 264, julio-diciembre, México, 2015.
33. **QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Rojas Yáñez.** Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1997.

34. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA Y CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL.** Diccionario panhispánico del español jurídico, Editorial Santillana, Madrid, 2017.
35. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.** Diccionario de la lengua española, 23.ª ed., (versión 23.5 en línea).
36. **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA.** Diccionario de la Lengua Española, 22ª edición, Espasa-Calpe, Madrid, 2001.
37. **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.** Derecho Fiscal, 3ª edición, Editorial Oxford, México, 2015.
38. **SALINAS ARRAMBIDE, Pedro.** La exención en la teoría general de derecho tributario, editado por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993.
39. **SECRETARÍA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.** Renuncias recaudatorias 2022, México.
40. **SILVA MEZA, Héctor.** Los Estímulos Fiscales, Revista Digital PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa, año 7, Núm. 19, México, 2015.