



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente  
Subprocuraduría de Procedimientos de Queja e  
Investigación

RECOMENDACIÓN 25/2012

\*\*\*\*\*



PROCURADURÍA DE LA  
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

EXPEDIENTE: \*\*\*\*\*

CONTRIBUYENTE: \*\*\*\*\*

México, Distrito Federal, a cuatro de octubre del dos mil doce.

\*\*\*\*\*

**ADMINISTRADOR DE FISCALIZACIÓN A GRANDES  
CONTRIBUYENTES DIVERSOS \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN  
CENTRAL DE \*\*\*\*\*  
ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\*  
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
P R E S E N T E**

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1, 2, 5 fracciones III, IX y XVII, 6, fracción I y último párrafo, 21, 22 fracción II, 23, 25, primer párrafo y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 5, Apartado A, fracción I y 14, fracción XXII del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 20 de junio de 2012, vigente a partir del día siguiente de su publicación, en relación con los diversos 53, 59, fracción IX, 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

**I. ANTECEDENTES**

1. El 13 de agosto de 2012 fue recibida ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la **QUEJA** promovida por la persona moral \*\*\*\*\* (con R.F.C. \*\*\*\*\*) por conducto del \*\*\*\*\* en su carácter de representante legal de la empresa, quien acreditó su personalidad con la exhibición de la copia certificada del Poder General para actos de administración número \*\*\*\*\* pasado ante la fe del Notario Público número \*\*\*\*\* del \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , en contra de actos atribuidos al titular de la **ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, toda vez que consideró violados en su perjuicio sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza jurídicas, en virtud de que derivado de la revisión de gabinete a la que se encontró afecta su representada respecto del cumplimiento de sus obligaciones como sujeto directo en materia del impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto al valor agregado (IVA) respecto al ejercicio fiscal 2005, la responsable, mediante oficio número \*\*\*\*\* de 14 de marzo

de 2012, le dio a conocer las observaciones resultado de la fiscalización sin que la autoridad tomara en cuenta lo siguiente: **a)** Los subsidios y transferencias recibidos por parte del Gobierno Federal no se deben considerar como ingresos acumulables para efectos del ISR toda vez que no se trata de ingresos, pues los mismos no reflejaron un aumento positivo en su patrimonio, sino que se utilizaron para cubrir el flujo deficiente de su operación y **b)** Los gastos y erogaciones realizados con motivo de la operación e implementación del “Programa de Abasto Social de Leche” y de las actividades inherentes al objeto social de su representada, deben ser considerados como gastos estrictamente indispensables, y en ese sentido debe autorizarse su deducción en términos de la Ley del ISR.

2. Por acuerdo de 16 de agosto de 2012, se admitió a trámite la Queja de mérito, la cual quedó registrada con el número de expediente \*\*\*\*\* , requiriéndose a la autoridad señalada como responsable mediante oficio \*\*\*\*\* notificado el 17 siguiente, para que rindiera su informe respecto de los actos que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio número \*\*\*\*\* de 23 de agosto de 2012, recibido en las oficinas de esta Procuraduría el mismo día, **EL ADMINISTRADOR DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT**, rindió el informe solicitado respecto de los actos que se le atribuyeron, reconociendo la existencia del mismo vertiendo los fundamentos y motivos en los que lo sustenta.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

## **II. O B S E R V A C I O N E S**

**PRIMERA.** Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente Queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5° fracciones III y IX de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

**SEGUNDA.** Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 21 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el titular de la **ADMINISTRACIÓN DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT**, viola en perjuicio de la quejosa sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad y certeza

jurídicas tutelados por los artículos 1°, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al haber emitido el oficio de observaciones \*\*\*\*\* de 14 de marzo de 2012 estimando que los subsidios y transferencias que recibe la quejosa del Gobierno Federal para los fines que tiene encomendados, deben ser acumulables por su representada en el ejercicio 2005 en términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del ISR, desatendiendo con ello la naturaleza de tales cantidades, así como desestimando lo dispuesto en diversos ordenamientos normativos que fueron observados y aplicados por la quejosa, como lo es la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en el ejercicio 2005 –periodo sujeto a revisión-, la cual es el fundamento de la Norma NEIFGSP 003, que establece que las entidades paraestatales que estén sujetas a la Ley del Impuesto sobre la Renta no consideraran los subsidios destinados a cubrir deficientes de operación ni las transferencias de capital recibidas por el Gobierno Federal como ingresos acumulables para efectos de dicha Ley, y por otra parte se duele la quejosa que la autoridad tampoco consideró que los gastos efectuados por ella son estrictamente indispensables y por ende, es procedente su deducción.

**TERCERA. El ADMINISTRADOR DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT,** al rendir su informe señaló:

- La quejosa no acumuló los ingresos que obtuvo por concepto de transferencias y subsidios del Gobierno Federal, en suma de \$618'390,106.00 (seiscientos dieciocho millones trescientos noventa mil ciento seis mil pesos 00/100 M.N.) para la determinación del resultado fiscal del ISR, en contravención a lo previsto en el artículo 17, primero y segundo párrafos, de la Ley respectiva vigente en 2005, que establece la obligación de acumular todos los ingresos que se obtengan en efectivo, bienes, servicios, crédito o de cualquier otro tipo;
- Que en dicho precepto se establecen con meridiana claridad qué partidas o conceptos no serán acumulables, dentro de los cuales no se incluye a los subsidios otorgados por el Gobierno Federal, circunstancia que tampoco es prevista en alguna disposición reglamentaria o regla miscelánea;
- La persona moral considera que las erogaciones realizadas con los referidos recursos fiscales son deducibles, contraviniendo la Ley del ISR así como el principio de equidad, que radica medularmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación;
- El oficio de observaciones número \*\*\*\*\* de 14 de marzo de 2012, en modo alguno puede violar los derechos del citado contribuyente, en razón de que el acto administrativo materia de la Queja, no es una resolución de carácter definitivo.

Ahora bien, en el oficio de observaciones que la quejosa presentó al formular su queja, se advierte que a fojas 48 y 49 la autoridad manifiesta lo siguiente:

*“(...) En el artículo 17 de este cuerpo legal se determina la obligación a cargo de todas las personas morales de acumular todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, misma disposición en donde se indica que la totalidad de los ingresos acumulables se conforman por los que se obtengan en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.*

*Dentro de ese mismo ordenamiento en el artículo 10, al describir la mecánica para la determinación del impuesto del ejercicio, se establece que para la obtención de la utilidad fiscal habrá de disminuirse a los ingresos acumulables obtenidos las deducciones autorizadas.*

*Con respecto del numeral citado en primer término, es menester resaltar que dentro del mismo se establece con meridiana claridad qué partidas o conceptos no gozan del carácter de ingresos acumulables, dentro de los cuales no se incluye a las transferencias gubernamentales otorgadas por el gobierno federal, circunstancia que tampoco es prevista en disposición reglamentaria o miscelánea fiscal alguna.  
(...)”*

A fojas \*\*\*\*\* , la autoridad observó lo siguiente:

*“(...)”*

*Del análisis efectuado a la documentación aportada por \*\*\*\*\* , se conoció que la contribuyente obtuvo ingresos por transferencias del Gobierno Federal en el ejercicio fiscal de 2005, en cantidad de \$618'390,106.00 (seiscientos dieciocho millones trescientos noventa mil ciento seis mil pesos 00/100 M.N.), los cuales se encuentran delimitados por el concepto al que fueron destinados: “compra de leche a productores nacionales”, “compra de leche en polvo de importación” y “gastos de operación de centros de acopio”, en suma la cantidad \$564'200,000.00 (quinientos sesenta y cuatro millones doscientos mil pesos 00/100 M.N.) y para la “adquisición de bienes muebles y apoyo de obras públicas, construcción y equipamiento de centros de acopio”, el monto de \$54'190,106.00 (cincuenta y cuatro millones ciento noventa mil ciento seis pesos 00/100 M.N.), (...)*

*(...)”*

Continúa manifestando a fojas \*\*\*\*\*:

*“(...) Por lo anterior, se conoció que \*\*\*\*\* , obtuvo y aplicó ingresos del Gobierno Federal en cantidad de \$618'390,106.00, los cuales no acumuló como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta al considerarlos ingresos contables no fiscales la cantidad de \$564,200,000.00 y como aportaciones de capital la cantidad de \$54,190,106.00 (...)”*

A fojas \*\*\*\*\* continúa señalando:

*“(...) Ahora bien, en la declaración complementaria del ejercicio 2005, de fecha 27 de marzo de 2006, manifestó una pérdida del ejercicio en cantidad de \$866'121,527.00 (ochocientos sesenta y seis millones ciento veintinueve mil quinientos veintisiete pesos 00/100 M.N.), la referida pérdida fiscal se origina por considerar como deducciones autorizadas las erogaciones realizadas con recursos y subsidios proporcionados por el*

*Gobierno Federal en cantidad de \$618'390,106.00 (seiscientos dieciocho millones trescientos noventa mil ciento seis mil pesos 00/100 M.N.), ingresos que no fueron considerados como ingresos acumulables ya que los considera como ingresos contables no fiscales la cantidad de \$564'200,000.00 (quinientos sesenta y cuatro millones doscientos mil pesos 00/100 M.N.) y como aportaciones de capital la cantidad de \$54'190,106.00 (cincuenta y cuatro millones ciento noventa mil ciento seis pesos 00/100 M.N.) por lo que contraviene el principio de equidad que radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un tributo. (...)"*

**CUARTA.-** Conforme a lo aducido por la persona moral en su escrito de Queja y lo manifestado por la autoridad responsable al rendir su informe dentro del procedimiento, esta Procuraduría advierte que se transgreden los derechos fundamentales de \*\*\*\*\* , con base en los siguientes razonamientos:

a) La **ADMINISTRACIÓN DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)** al emitir el oficio de observaciones \*\*\*\*\* de 14 de marzo de 2012, considera indebidamente que los subsidios y transferencias efectuadas por el Gobierno Federal, tienen la naturaleza de ingresos acumulables en términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del ISR.

Como primer elemento en el presente procedimiento de salvaguarda de derechos fundamentales, es importante establecer la naturaleza de los subsidios, y el propósito por el que son entregados a la quejosa.

El subsidio, doctrinalmente, se traduce en un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas, con el propósito de fomentar ciertos aspectos por lapsos específicos y con ello estimular la producción o consumo de un bien o servicio concreto.

Así, los subsidios tienen las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas. Nuestro sistema jurídico reconoce dos tipos: i) subsidio tributario que consiste en la absorción de la carga tributaria o de una proporción por parte del Estado y ii) el presupuestal que se traduce en la suministración de recursos por parte del Estado con el objetivo de apoyar ciertas actividades de la economía.

Ahora bien, en el caso concreto, dicha transferencia de recursos es entregada por el Gobierno Federal a la hoy quejosa a fin de que esté en posibilidades de llevar a cabo el "Programa de Abasto Social de Leche", que es uno de los subsidios del Ramo Administrativo 20 "Desarrollo Social", el cual consiste medularmente en contribuir a la alimentación y nutrición de diversos sectores de la población, fundamentalmente niños y niñas en condiciones de pobreza, el cual constituye el objeto social de la hoy quejosa. Para lograr dicho objetivo, se establece que el precio de venta será accesible para la población desprotegida a quien se dirige.

Para el cumplimiento de dicho programa, manifiesta la quejosa, que el Gobierno Federal le transfiere cantidades para cubrir el déficit que genera su operación con motivo de la compra de leche, producto que posteriormente proporciona a familias de sectores urbanos, rurales y en situación de pobreza a un precio menor al de adquisición, lo cual le genera un déficit o deficiente de operación.

Ahora bien, en función de lo manifestado por las partes, esta Procuraduría advierte que el propósito del subsidio que nos ocupa es que la hoy quejosa cubra dicho déficit operativo, en virtud de que si el costo de producción y adquisición de la leche es superior al valor en que la enajena, ello genera una diferencia negativa, operación que le permite alcanzar su objeto social consistente en industrializar y distribuir leche a un precio accesible para los sectores desprotegidos.

Luego entonces, si dichas transferencias presupuestarias tiene como objeto cubrir el déficit de operación, es factible concluir que no constituyen un ingreso gravable ya que no modifica positivamente el patrimonio de la hoy quejosa, pues únicamente se trata de cantidades que cubren dicha diferencia negativa (pues los gastos de adquisición y producción de leche ya fueron erogados).

En este punto es importante señalar que dicha enajenación a un precio inferior al costo de adquisición es precisamente el objeto y motivo por el que el Gobierno Federal constituyó a la hoy quejosa -industrializar y distribuir leche a un precio accesible-, de ahí que las cantidades que le son transferidas no constituyen un beneficio en la empresa y por consiguiente no constituyen una modificación positiva en su patrimonio gravable para efectos del ISR, pues no generan utilidad o renta, razón por la cual no se actualiza la hipótesis normativa contenida en el artículo 17 de la LISR.

Lo anterior es así, pues las cantidades que la autoridad hacendaria pretende que sean acumulables por la hoy quejosa, no se generan en virtud de la operación de la empresa de participación estatal, sino que derivan directamente de un subsidio o transferencia del presupuesto federal de egresos en el cual se contempla a \*\*\*\*\* dentro del Capítulo 20 "Desarrollo Social"; Es decir, las personas morales cuyo régimen fiscal es regulado por el Título Segundo de la LISR, son entidades que con motivo de sus actividades u operaciones generan ingresos que constituyen el objeto del impuesto. Este presupuesto esencial del impuesto sobre la renta no se cumple cuando se trata de una empresa cuyos ingresos no derivan de sus actividades sino de aportaciones directas del presupuesto federal. Si bien la LISR según lo ha estipulado la Suprema Corte de Justicia de la Nación grava, no las utilidades sino los ingresos, es evidente que se trata de ingresos generados, especialmente en el caso del Título Segundo, por corporaciones constituidas como personas morales con fines productivos o lucrativos, en otras palabras, el objeto mismo de la constitución de la persona moral implica la generación de esos ingresos, es decir evidentemente persiguen fines lucrativos ya que si una corporación carece de los mismos, tributará en términos del Título Tercero de la propia Ley que se refiere precisamente al régimen de personas morales con fines no lucrativos.

Sin embargo en el caso de la quejosa, si bien esta constituida como una sociedad mercantil, es decir una sociedad anónima de capital variable, lo cierto es que al tratarse de una entidad paraestatal, forma parte del Gobierno Federal y está sectorizada a la Secretaría de Desarrollo Social y sobre todo forma parte inalienable de su razón de ser el percibir recursos federales asignados en el presupuesto votado anualmente por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, por lo que no puede estimarse que esos recursos fiscales resulten acumulables para efectos del impuesto sobre la renta. Efectivamente los ingresos gravados por este ordenamiento son aquellos que: **"modifican positivamente el patrimonio de los contribuyentes"**<sup>1</sup> y en el caso no puede estimarse que un recurso fiscal votado en el presupuesto y destinado al ramo 20

---

<sup>1</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, SCJN PLENO, Novena Época, P./J. 52/96 Jurisprudencia.

Desarrollo Social: “ Programa de Abasto Social de Leche a cargo de \*\*\*\*\* , que se transfiere para que la entidad adquiera leche a precio de mercado y la venda a un precio menor a las clases desprotegidas, es decir un recurso presupuestario destinado a cubrir un déficit operativo por asistencia social, se estime como ingreso acumulable derivado de la actividad operativa de la empresa, ya que ni siquiera le es imputable la generación de ese ingreso al provenir de un subsidio o transferencia directa del Gobierno Federal.

Más aún, esta Procuraduría advierte otro elemento que confirma esta conclusión, que consiste en la normatividad vigente y aplicable que en el ejercicio 2005 regulaba los subsidios y las transferencias otorgadas por el Gobierno Federal a \*\*\*\*\* , para alcanzar su objeto social, es decir, coadyuvar el fomento económico y social del país, participando en el tratamiento industrial de leche fresca o en polvo, así como de otros productos lácteos por mencionar solo algunos.

Como primer elemento a considerar, la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en ejercicio 2005 –periodo en revisión-, disponía en sus artículos 8, 39 y 42 literalmente lo siguiente:

**“Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal  
Ley abrogada DOF 30-03-2006**

(...)

**Artículo 8.-** *El Ejecutivo Federal autorizará, por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la participación estatal en las **empresas**, sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sea en su creación, **para aumentar su capital o patrimonio** o adquiriendo todo o parte de éstos.”*

(...)

**Artículo 39.-** *Cada entidad **llevará su propia contabilidad**, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las **asignaciones**, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto. Los **catálogos de cuentas** que utilizarán las entidades a que se refieren las fracciones I a V del artículo 2o. de esta ley serán emitidos por la Secretaría de Programación y Presupuesto y los de las **entidades mencionadas en las fracciones VI a VIII del mismo artículo serán autorizados expresamente por dicha Secretaría.**”*

(...)

**Artículo 42.-** *La Secretaría de Programación y Presupuesto girará las instrucciones sobre la forma y términos en que las entidades deban llevar sus registros auxiliares y contabilidad y, en su caso, rendirle sus informes y cuentas para fines de **contabilización y consolidación**. Asimismo, examinará periódicamente el funcionamiento del sistema y los procedimientos de contabilidad de cada entidad y podrá autorizar su modificación o simplificación.”*

Énfasis añadido

De lo transcrito se advierte que el artículo 8 de la Ley en comento, dispone que el Ejecutivo Federal autorizará –entre otras- la participación estatal en las empresas ya sea en su creación, para aumentar su capital o patrimonio o adquiriendo todo o parte de éstos.

El artículo 39, se refiere a la contabilidad de cada entidad, estableciendo que ésta deberá incluir las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, costos y gastos, como las **asignaciones**, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto, aunado a que los catálogos de cuentas que utilizarán las dependencias mencionadas en las fracciones VI a VIII del artículo 2 de dicha Ley (entre las que se encuentran identificadas las empresas de participación estatal mayoritaria) serán autorizados expresamente por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

Lo dispuesto en el artículo 42 refiere la forma y términos en que las entidades deben llevar sus registros auxiliares y contabilidad, las cuales deben ser de acuerdo a las instrucciones dadas por la Secretaría de Programación y Presupuesto.

En ese sentido y con el objetivo de definir el registro y control financiero de los recursos federales, así como de los bienes y obligaciones patrimoniales, la Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública dependiente de la Subsecretaría de Egresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la implementación de normas contables gubernamentales emitió y difundió para el ejercicio 2005 –ejercicio sujeto a revisión- el Manual de Contabilidad Gubernamental del Sector Paraestatal.

En dicho manual estableció la **Norma 3.9. para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal**, cuyo objetivo principal es el registro correcto y uniforme de los subsidios y transferencias corrientes y las aportaciones de capital otorgadas a las entidades del Sector Paraestatal.

En ese tenor, y con relación a la observación de la autoridad es viable atender el tercer párrafo del Apartado III de la Norma 3.9. precitada y que en la literalidad dispone:

“(…)

*Aquellas entidades que estén sujetas a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, **no considerarán los subsidios destinados a cubrir deficientes de operación ni las transferencias de capital recibidas del Gobierno Federal como ingresos acumulables para efectos de dicha Ley, ni en la determinación de esa Participación por no provenir de su operación al no ser generados por sus trabajadores, sino ser otorgados directamente por el Gobierno Federal.***

(…)”

## Énfasis agregado

La norma que se analiza, dispone de forma textual que aquellas entidades que sean sujetos directos del ISR, **no considerarán los subsidios destinados a cubrir deficientes de operación ni las transferencias de capital recibidas del Gobierno Federal como ingresos acumulables para efectos de dicha Ley.**

Si bien la norma que se señala tiene el carácter de contable, la misma tiene un alcance fiscal en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues al establecer textualmente que las cantidades por déficit de operación no deben de acumularse para efectos de dicho impuesto en realidad lo que esta haciendo es interpretar la propia norma fiscal ya que es evidente que un subsidio presupuestario cuyo objetivo es cubrir un déficit de operación, no puede tener el carácter de ingreso acumulable como la ha determinado esta Procuraduría.

En este tenor, si se considerara como legal la actuación de la autoridad señalada como responsable en la presente QUEJA, se causaría a la quejosa una afectación en su garantía de seguridad jurídica, pues resultaría que haber dado cabal cumplimiento a las disposiciones que le son aplicables como una entidad con participación estatal, ocasionó la contravención de otras disposiciones que también le son exigibles, lo que jurídicamente no es posible.

Esto es justamente lo que evidencia que la interpretación que sostiene el fisco federal es incorrecta, pues de haber acumulado las cantidades a que refiere, habría violentado lo establecido en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en ejercicio 2005 y en la Norma 3.9. para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal, situación que eventualmente habría ocasionado también una afectación a la hoy quejosa.

En este orden de ideas, la interpretación de las disposiciones fiscales debe ser armónica y sistemática. Así, una interpretación que no provoca contradicciones, respeta el propósito de la norma que concede el subsidio y no violenta derechos de la quejosa, es la que permite concluir que las cantidades que le fueron entregadas por parte del Gobierno Federal, no son acumulables para efectos del ISR.

Por consiguiente, lo establecido en la Norma 3.9, Apartado III, párrafo tercero; así como en los artículos 8, 39 y 42 la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en ejercicio 2005, y artículo 17 de la Ley del ISR, lleva a la conclusión a esta Procuraduría que **\*\*\*\*\***, no se encontraba obligada a acumular los ingresos que obtuvo por concepto de transferencias del Gobierno Federal de subsidios para cubrir su déficit de operación, en la determinación del resultado fiscal del ISR, como erróneamente lo observó la autoridad.

Estas conclusiones son igualmente corroboradas por lo resuelto por la \*\*\*\*\* Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener que los subsidios no pueden considerarse como ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de fomentar el desarrollo en ciertas áreas, dicho criterio es del texto siguiente:

**“ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR.** De los artículos 25 a 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte la dotación al Estado Mexicano de bases constitucionales tendientes a modernizar la legislación de fomento, constituyendo los subsidios una de las medidas orientadas a ese propósito, esto es, promover el desarrollo económico de áreas prioritarias. Ahora bien, **los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios**, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional. En ese sentido, los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, **no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente; sin embargo, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables.**”<sup>2</sup>

Énfasis añadido.

En términos de este precedente, sólo en el caso de que se establezca textualmente que un determinado subsidio no debe ser acumulable, el mismo deberá de ser considerado como un ingreso gravable, situación que al no actualizarse en el caso que se analiza, corrobora que el subsidio que nos ocupa no deberá ser acumulado.

Así las cosas no debe pasar inadvertida la Norma 3.9 que invoca como aplicable la hoy quejosa, y por consiguiente, a fin de no vulnerar sus derechos fundamentales, debe ser considerada al momento en que la autoridad concluya con sus facultades de comprobación, ya que incorpora como una excepción a la acumulación de ingresos para efectos de esa Ley a los subsidios destinados a cubrir deficientes de operación y las transferencias de capital recibidas del Gobierno Federal, conceptos que implementó \*\*\*\*\* para efectos de gastos de: a) operación del programa de leche; b) adquisición de materiales y suministros para subsanar los deficientes de operación, por el no incremento en el precio de la leche de abasto social, c) gasto corriente de los centros de acopio y d) para adquisición de bienes muebles y apoyo de obras públicas, lo anterior según se desprende a foja 5 del oficio de observaciones.

Asimismo, y sólo a mayor abundamiento debe considerarse que a partir de entró en vigor en el año 2006 la nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, ésta ya establece de manera expresa el criterio sostenido por esta Procuraduría ya que en su

---

<sup>2</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Tesis Aislada, Registro: 160 687*

artículo 2 fracción XXXI dispone que son ingresos propios los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, distintos a los recursos por concepto de subsidios y transferencias, cuestión que refuerza lo dispuesto por la hoy abrogada Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal (Diario Oficial de la Federación de 30 de marzo de 2006) y reitera la voluntad del legislador en no considerar como ingreso los recursos por concepto de subsidios.

Si bien es cierto que dicha Ley entró en vigor al ejercicio siguiente del sujeto a revisión, también lo es que constituye un elemento adicional que corrobora las conclusiones que en esta Recomendación se establecen, pues confirma que un subsidio, como lo es el que recibe la quejosa para cubrir su deficiente de operación, no constituye un ingreso propio de su operación y de ahí que el mismo no deba de ser acumulable para efectos del ISR.

Por lo que en tales consideraciones, esta Procuraduría estima que lo procedente es concluir que, respecto de las transferencias gubernamentales que recibió \*\*\*\*\*, en su calidad de empresa paraestatal como subsidios para cubrir su déficit de operación en el ejercicio de 2005, no constituyen ingresos acumulables para efectos del ISR.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

*“Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*

*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.*

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del Titular de la **ADMINISTRACIÓN DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT**, deben procurar la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados, al momento de aplicar las normas legales.

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula la siguiente:

#### **IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.**

**PRIMERA.-** Se recomienda al \*\*\*\*\* titular de la **ADMINISTRACIÓN DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT**, adoptar de inmediato la medida correctiva consistente en ajustarse al criterio sostenido en la presente Recomendación, en sentido que las transferencias recibidas por Subsidios de parte del Gobierno Federal, bajo ningún concepto pueden considerarse como ingresos acumulables toda vez que son utilizadas para cubrir el deficiente de operación que permite a \*\*\*\*\* cumplir con sus funciones de asistencia social, sin que sean generados como consecuencia de su propia operación.

**SEGUNDA.-** Se recomienda también a la autoridad señalada, que cumpla con lo ordenado por el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

**TERCERA.-** Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al titular de la **ADMINISTRACIÓN DE \*\*\*\*\* DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE \*\*\*\*\* ADSCRITA A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE \*\*\*\*\* DEL SAT**, el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o, de lo contrario firme y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

**NOTIFÍQUESE** la presente Recomendación por oficio a la autoridad involucrada acompañando las documentales que resulten necesarias, a fin de que la autoridad cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

**LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

**LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA**

c.c.p. Lic. Alfredo Gutierrez Ortiz Mena.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.  
Lic. Héctor Fernando Ortega Padilla.- Subprocurador de Procedimientos de Queja e Investigación.  
SEAG\*RDGR\*Aaa