

# No acumulación de los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por las empresas de participación estatal

Existe una extensa cantidad de preceptos de la legislación administrativa que resultan aplicables en este tema, pero para un mejor análisis, esta participación se centra en aquellas normas que resultan más útiles para llegar a la presente conclusión. La reflexión gira en torno a si es viable o no, considerar a los subsidios y transferencias recibidos con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF) –de manera especial cuando los mismos están destinados a programas sociales de carácter prioritario– como ingresos acumulables y la postura al respecto de las autoridades tributarias

116

Colegio de Contadores Públicos  
de México



Lic. Federico Garza  
Torres, Integrante de  
la Comisión Fiscal del  
Colegio de Contadores  
Públicos de México



## INTRODUCCIÓN

En el día a día de la práctica profesional nos encontramos con diversas circunstancias que configuran el quehacer jurídico. Entre ellas, destaca la postura que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha adoptado recientemente sobre los subsidios y transferencias recibidos por las empresas de participación estatal, en cuanto ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta (ISR).

En relación con este tema, el SAT, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación a las empresas de participación estatal mayoritaria ha mantenido la postura, entre otras, que esa clase de contribuyentes debieron haber acumulado en términos de los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente hasta 2013, y 16 de la LISR vigente a partir de 2014, los subsidios y transferencias recibidos por parte del Gobierno Federal con cargo al PEF.

Así pues, en el presente artículo realizaré una reflexión sobre este tema y determinaré si es viable o no considerar a los subsidios y transferencias recibidos con cargo al PEF –especialmente cuando los mismos están destinados a programas sociales de carácter prioritario– como ingresos acumulables en términos de la LISR.

Dado la extensa cantidad de preceptos de la legislación administrativa que resultan aplicables en este tema, únicamente haré mención de aquellas normas que, a mi juicio, resultan más útiles para llegar a mi conclusión.

Precisado lo anterior, se debe traer a colación brevemente los conceptos de “subsidios”, “transferencias gubernamentales”, así como el de “ingresos”, los cuales constituyen los pilares fundamentales para esta reflexión.

## CONCEPTOS DE SUBSIDIOS Y TRANSFERENCIAS GUBERNAMENTALES

Los *subsidios* pueden definirse, de manera genérica, como un apoyo de carácter económico que el Estado concede a cierto tipo de actividades con fines de fomento durante periodos determinados, y que es considerada como la especie del género denominado subvención.

El otorgamiento de los subsidios está regulado principalmente por dos vías: la del ingreso, de orden impositivo y la del gasto público o de carácter presupuestal. En el primer caso, los ordenamientos legales establecen subsidios con cargos a impuestos federales, como lo es el subsidio al empleo vigente a partir del 1 de enero de 2008 y, en el segundo caso, los subsidios se otorgan a través del PEF, en los cuales el Estado mexicano medularmente prevé erogaciones por concepto de subsidios y aportaciones, que deben ser aportados atendiendo a diversos principios y criterios.

En concordancia con esto último, el artículo 2, fracción LIII de la actual Ley Federal de Presupuestos y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH) define a los subsidios, como las asignaciones de recursos federales previstas en el PEF 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 tal manera que, de conformidad con el artículo 28 de la LFPRH, el proyecto del PEF que anualmente se discute en la Cámara de Diputados debe presentarse y aprobarse, entre otras, conforme a una clasificación económica, la cual agrupa las previsiones de gasto en función de su naturaleza económica y objeto, en erogaciones corrientes, en inversión física, en inversión financiera, otras erogaciones de capital, subsidios, transferencias, ayudas, participaciones y aportaciones federales.

Lo anterior incluso lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis 2a. CXXII/99 visible a foja 591 del tomo X del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* del mes de octubre de 1999, de rubro: *SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA*.

Por su parte, las transferencias gubernamentales deben entenderse conforme a la definición legal aportada por el artículo 2, fracción LIV de la LFPRH, según la cual éstas consisten en las asignaciones de recursos federales previstas en los presupuestos de las dependencias destinadas a las entidades bajo su coordinación sectorial o, en su caso, a los órganos administrativos desconcentrados, para sufragar los gastos de operación y de capital, incluyendo el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios, así como las asignaciones para el apoyo de programas de las entidades vinculados con operaciones de inversión financiera o para el pago de intereses, comisiones y gastos, derivados de créditos contratados en moneda nacional o extranjera.

Tomando en cuenta las definiciones aportadas, se pueden desprender los elementos que, de manera general, distinguen y conceptualizan a una transferencia gubernamental, por tanto, se trata de:

1. Asignaciones de recursos federales que deben estar previstas en los presupuestos de las dependencias (secretarías de Estado).
2. Tienen como destino las entidades paraestatales que están bajo su coordinación sectorial o, en su caso, a los órganos desconcentrados.

...para determinar si un contribuyente obtiene un ingreso, es necesario que se incremente positivamente su patrimonio a través de la obtención de dinero, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo, pues de lo contrario no existiría tal y, en consecuencia, tampoco la obligación de acumularlo...

3. Su finalidad es la de sufragar los gastos de operación y capital, incluyendo el déficit de operación y los gastos de administración asociados con esos subsidios, así como las asignaciones para el apoyo a las entidades vinculados con operación de inversión financiera o para el pago de intereses, comisiones y gastos derivados de créditos contratados con moneda nacional y extranjera.

### CONCEPTO DE INGRESO

Los artículos 17 de la LISR vigente hasta 2013 y 16 de la actual ley en vigor a partir de 2014, establecen la regla general consistente en la obligación para las personas morales residentes en el país de acumular la totalidad de los ingresos que perciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo.

Dado que ni en la LISR ni en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR) existe una definición expresa del concepto “ingreso”, es necesario interpretar el mismo siguiendo lo previsto en el

artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), con el objetivo de desentrañar el sentido de la norma jurídica.

Por su parte, en el *Diccionario* de la Real Academia Española se menciona que la palabra “ingresos”, proviene del latín *ingressus*, y el cual es definido como: *caudal que entra en poder de alguien y que le es de cargo en las cuentas*.

Ahora bien, la SCJN se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre este concepto, como por ejemplo en las tesis 1a. CLXXXIX/2006, 1a. XVII/2006 y P.XCIX/97, por mencionar algunas, y ha considerado como un elemento determinante para estar en presencia de un ingreso, el que exista una afectación o manifestación positiva en el patrimonio.

Consecuentemente, para determinar si un contribuyente obtiene un ingreso, es necesario que se incremente positivamente su patrimonio a través de la obtención de dinero, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo, pues de lo contrario no existiría tal y, en consecuencia, tampoco la obligación de acumularlo para efectos del ISR.

### LA NO ACUMULACIÓN DE LOS SUBSIDIOS Y TRANSFERENCIAS GUBERNAMENTALES

La administración pública paraestatal, en términos del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), está conformada por: organismos descentralizados, empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e institucionales nacionales de seguros y fianzas y fideicomisos públicos.

El artículo 46 de la LOAPF define como “empresas de participación estatal mayoritaria” a las sociedades nacionales de créditos y aquellas sociedades de cualquier naturaleza, incluyendo las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, así como las instituciones nacionales de seguros y fianzas en que se satisfagan los requisitos establecidos en el mismo dispositivo.

Por tanto, a las empresas de participación estatal mayoritaria pueden válidamente denominarse como entidades paraestatales en términos del artículo 2 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales (LFEP).

En ese orden, el artículo 30 de la LFEP establece que las empresas en que participe de manera mayoritaria el Gobierno Federal o una o más entidades paraestatales, deberán tener como objeto las áreas prioritarias en los términos del numeral 6 de ese ordenamiento, el cual establece que tales áreas son aquellas que se establezcan en los términos de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, como lo pueden ser la satisfacción de los intereses nacionales y necesidades populares.

Por tanto, una empresa mercantil cuyo accionista mayoritario es el Gobierno Federal, y que a su vez esté encargada de la operación y ejecución de un programa social que sea considerado de “carácter prioritario”, como lo son los programas, fondos y recursos destinados al desarrollo social, ¿tiene la obligación de acumular los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por parte del Gobierno Federal con cargo al PEF, al momento que determine la base del ISR del ejercicio?

Tomando en cuenta lo asentado en los párrafos y apartados anteriores, considero que existen elementos para sostener que esa clase de recursos, de ninguna manera deben ser considerados como ingresos acumulables en términos de la LISR.

En este punto es de destacar que las transferencias gubernamentales, subsidios y demás apoyos recibidos con motivo de la operación y ejecución de programas sociales no provienen de productos o rendimientos de capital de trabajo o de la combinación de ambos, ni tampoco de la realización de actividades comerciales e industriales por actuación directa de la empresa de participación estatal mayoritaria, pues los mismos tienen la finalidad de apoyar una actividad de desarrollo social.

Mi postura se ve aún más reforzada, en cuanto a que no podría darse esta modificación patrimonial positiva, pues los recursos federales recibidos en forma de transferencias gubernamentales y subsidios en términos del artículo 2 de la LFPRH, no pueden considerarse como ingresos propios, pues la hipótesis contenida en tal precepto los excluye de manera expresa.

En efecto, el artículo 2, fracción XXXI de la LFPRH claramente define que serán ingresos propios de las entidades paraestatales, aquellos que reciban por

cualquier concepto, distintos a los recibidos por los subsidios y transferencias.

Tan no constituyen ingresos propios los subsidios y transferencias que incrementan el patrimonio de las empresas de participación estatal mayoritaria, que en diferentes preceptos legales de los ordenamientos legales administrativos, tales como los que se contienen en los artículos 83, 84, 85, 122 y 175 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (RLFPRH), se señalan los casos y el procedimiento para el reintegro de los recursos federales otorgados con carácter de subsidios y transferencias no devengados que no hubiesen sido entregados a los beneficiarios de los programas considerados dentro de sus actividades prioritarias.

Todo lo anterior, de ninguna manera contradice lo establecido en la LISR, en cuanto a la acumulación de los ingresos que debe realizar el contribuyente para efectos del impuesto en comento, sino que lo establecido en la LFPRH y el RLFPRH, complementa al ordenamiento fiscal referido para determinar la naturaleza de los recursos recibidos por las empresas de participación estatal mayoritaria que tengan a su cargo programas sociales, con el fin de otorgarle el adecuado tratamiento fiscal.

Por consiguiente, si se considera que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos no son ingresos propios en términos del artículo 2, fracción XXXI de la LFPRH, entonces los mismos no deben considerarse como ingresos acumulables conforme a lo previsto en la LISR, en la cual se establece concretamente qué conceptos deben considerarse como acumulables para las personas morales, por lo que, siguiendo el principio de aplicación estricta de las normas fiscales referido en el numeral 5 del CFF, los contribuyentes sólo deberán acumular aquellos ingresos que estén considerados como tales en la ley.

Bajo esta óptica debe concluirse que, de los recursos federales recibidos por las empresas de participación estatal mayoritaria que ejecutan y operan programas sociales, en su modalidad de subsidios y transferencias gubernamentales, no se obtiene un ingreso acumulable en los términos de la LISR, pues si bien la entidad paraestatal recibe recursos federales derivados de partidas previstas en el PEF, para implementar y operar programas sociales que

beneficiarán a un sector de la población, también lo es que este supuesto no se ubica en alguna de las hipótesis previstas en el referido precepto normativo y, por ende, no deben incluirse dentro de la mecánica de la determinación del resultado fiscal del ejercicio revisado.

De lo transcrito se desprende que no son considerados como ingresos acumulables los subsidios y transferencias de gasto corriente ni tampoco para determinar el ISR y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU), por no provenir de su operación y no ser generados por sus trabajadores de la entidad paraestatal.

### POSTURA DE LA PRODECON

Sobre este tema, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) se ha pronunciado como resultado de la queja tramitada bajo el número de expediente 1689-I-QR-534/2012-C, misma que fue promovida por una entidad paraestatal federal encargada del “Programa de Abasto de Leche”.

En efecto, esa procuraduría emitió su recomendación a las autoridades fiscales, en la cual prácticamente comparte el criterio que aquí se ha desarrollado.

Las razones vertidas por la Prodecon estriban básicamente: **(i)** en que los subsidios y transferencias gubernamentales no aumentan positivamente el patrimonio de la entidad paraestatal en atención a la naturaleza y finalidad de los recursos y, **(ii)** que las normas contables emitidas por las unidades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mismas que son obligatorias para las entidades paraestatales, no contradicen a la LISR y que, de su contenido, interpretándose armónicamente con la legislación administrativa y fiscal, se puede llegar a la conclusión que los subsidios y transferencias gubernamentales no resultan acumulables para efectos de la LISR.

Si bien es cierto que lo resuelto por la Prodecon no constituye instancia ni es vinculatoria tanto para la autoridad fiscal como para los órganos jurisdiccionales, también lo es que sus razonamientos

pueden constituir una referencia o punto de partida que puede tomarse en consideración, máxime por tratarse de una entidad especializada en temas hacendarios que busca defender a los particulares de las violaciones a sus derechos tributarios.

Finalmente, es conveniente comentar que derivado de las actuaciones fiscalizadoras del SAT se iniciaron diversos procedimientos litigiosos ante los tribunales competentes, mismos que recientemente fueron resueltos de manera definitiva y favorable a los intereses de una entidad paraestatal, en el sentido de que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos con cargo al PEF no deben ser acumulados para efectos del ISR.

### CONCLUSIONES

La naturaleza y destino de los subsidios y transferencias gubernamentales como recursos que reciben las empresas de participación estatal mayoritaria que ejecutan y operan programas sociales considerados de carácter prioritario, nos permiten llegar a la conclusión que tales recursos no deben considerarse como ingresos acumulables para efectos del ISR, pues no hay un verdadero incremento patrimonial como resultado de su operación y actividades realizadas.

La legislación administrativa de ninguna manera debe considerarse contraria a lo dispuesto en la LISR, sino por lo contrario, ayuda a desentrañar la naturaleza de los recursos recibidos por las entidades paraestatales para determinar si es factible o no la acumulación de tales ingresos.

En mi opinión, debe interpretarse la legislación fiscal en conjunto con la administrativa, de manera armónica y sistemática.

Finalmente, considero que ante una eventual revisión de parte del SAT a una entidad paraestatal (como lo podría ser una empresa de participación estatal mayoritaria), desde mi punto de vista existen elementos contundentes para sostener la no acumulación para efectos del ISR de los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos con cargo al PEF. •