



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**LOS SUBSIDIOS Y TRANSFERENCIAS GUBERNAMENTALES QUE
RECIBE LICONSA OTORGADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, NO
DEBEN SER CONSIDERADOS COMO INGRESOS ACUMULABLES PARA
EFECTOS DEL ISR.**

TESIS PROFESIONAL

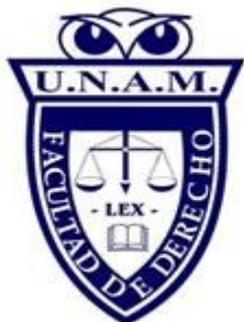
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

ALIVETH ZÚÑIGA OLIVOS

ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2016.
CDMX



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.

DEDICATORIAS

A DIOS,

Por nunca soltarme de su mano.

A MIS ADORABLES PADRES,

A quienes les debo todo lo que soy.

AL AMOR DE MI VIDA ¡JUANITA!,

Porque compartimos la misma historia,
y de quien siempre quiero ser su mayor ejemplo.

AL GUAPO JOSÉ,

Por ser él regalo que mando Dios a sanar mi corazón enfermo.

A MIS AMIGAS HERMANAS,

Quienes siempre me ayudan y no dejan de echarme porras.

A MIS INTRAMABLES AMIGOS,

Quienes me quieren tanto como yo a ellos.

A MI LOCA FAMILIA,

Por todo lo que de ellos he aprendido.

A MI AMADA UNIVERSIDAD,

Por las satisfacciones que me dio y me sigue dando.

A MIS JEFES BUENA ONDA, KARLA Y FEDERICO

Por ser mis más grandes maestros.

A MI HERMOSO PAÍS,

Que me inspira a ser mejor cada día para representarlo.

Y A TODAS AQUELLAS PERSONAS MARAVILLOSAS,

Quienes siempre me ayudan a realizar mis objetivos.

A TODOS ELLOS A QUIENES AMO.

¡¡¡GRACIAS!!!

ABREVIATURAS

CEIMSA	Compañía Exportadora e Importadora Mexicana, S.A.
CFF	Código Fiscal de la Federación
ISR	Impuesto Sobre la Renta
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
NADYRSA	Nacional Distribuidora y Reguladora, S.A. de C.V.
PASL	Programa de Abasto Social de Leche
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
-------------------	---

CAPÍTULO I

PROGRAMA DE ABASTO SOCIAL DE LECHE (PASL) - LICONSA

1.1 Origen del Programa de Abasto Social de Leche.....	4
1.1.1 Origen del Programa de Abasto Social de Leche.....	4
1.1.2 Objetivo del Programa de Abasto Social de Leche.....	8
1.1.3 El Programa de Abasto Social de Leche en la Política Pública.....	12
1.2 Origen de Liconsa, S.A. de C.V.	25
1.2.1 Antecedentes de Liconsa, S.A. de C.V.	25
1.2.2 Objetivos de Liconsa, S.A de C.V.	31
1.2.3 Naturaleza Jurídica.....	32
1.3 Esquema de organización del PASL–Liconsa, S.A. de C.V.	36
1.4 Los Ingresos de Liconsa, S.A. de C.V.	38
1.4.1 Transferencias a gasto corriente.....	40
1.4.2 Transferencias para la adquisición de materiales y suministros.....	41
1.4.3 Transferencias para gastos de operación.....	41
1.5 Cobertura del PASL en México, a través de Liconsa.....	42

CAPÍTULO II

SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Elementos esenciales del Impuesto Sobre la Renta.....	44
2.1.1 Sujetos.....	46
2.1.1.1 Personas Físicas.....	47
2.1.1.2 Personas Morales.....	50
2.1.2 Objeto.....	51
2.1.3 Base.....	54
2.1.4 Tasa – Tarifa.....	57
2.1.5 Época de Pago.....	58
2.2 La no sujeción en ISR.....	58
2.3 Personas Morales con Fines No Lucrativos.....	60
2.3.1 Obligaciones.....	61
2.3.1.1 Obligaciones Formales.....	62
2.3.1.2 Obligación Material.....	63
2.4 Regla 3.9 “Norma para el registro contable de los subsidios y transferencias corrientes y las aportaciones de capital en el sector paraestatal.”	64

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO FISCAL APLICABLE EN LICONSA, S.A. DE C.V.

3.1 Liconsa, S.A. de C.V., como sujeto del Impuesto Sobre la Renta.....	66
---	----

3.1.1 El Servicio de Administración Tributaria sostiene que deben ser acumulables las transferencias gubernamentales que recibe Liconsa, S.A. de C.V.	66
3.1.2 Criterios que sostienen que no se debe considerar como acumulables las transferencias a Liconsa, S.A. de C.V.....	69
3.2 Pago a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.....	98
3.3 Antecedente para las demás dependencias federales en la misma situación.....	98
3.4 Consecuencias de considerar como sujeto obligado al pago de ISR a Liconsa, S.A. de C.V.	100
3.4.1 Impacto Social.....	100
3.4.2 Impacto Económico.....	101
3.5 Liconsa, S.A. de C.V. y los fines del Estado.....	103
CONCLUSIONES.....	105
BIBLIOGRAFÍA.....	108
LEGISLACIÓN.....	110
HEMEROGRAFÍA.....	111
CIBERGRAFÍA.....	111

“LOS SUBSIDIOS Y TRANSFERENCIAS GUBERNAMENTALES QUE RECIBE LICONSA OTORGADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, NO DEBEN SER CONSIDERADOS COMO INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL ISR.”

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, surgió del problema actual en el que se encuentra inmersa una de las principales empresas de participación estatal mayoritaria, encargada de cumplir con uno de los programas más antiguos y de mayores beneficios en la República Mexicana.

Liconsa, S.A. de C.V., desde su creación en el siglo pasado, es la encargada de seguir dando vigencia a una noble misión, entregar a las familias de escasos recursos, el alimento básico para el desarrollo de sus miembros, con nutrientes esenciales que les permiten ampliar tanto físico, como mentalmente, un mejor desempeño de sus actividades, ¡la leche!

Sin embargo, recientemente la paraestatal ha sido objeto de revisiones fiscales por parte del Servicio de Administración Tributaria, que han originado conflictos en la interpretación y aplicación de las leyes fiscales y administrativas, dada la compleja relación entre la actividad de la empresa y su naturaleza jurídica.

Fue así que durante 2011 y 2012, Liconsa, S.A. de C.V., estuvo sujeta a dos revisiones de gabinete respectivamente, por parte del Administrador Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos del Servicio de Administración Tributaria, siendo los ejercicios fiscales sujetos a revisión, los años 2005 y 2006, que como resultado de las facultades de comprobación que se le realizaron, se terminó dictando dos resoluciones determinantes de créditos fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta.

Este problema, trajo entre otras muchas consecuencias, la elaboración del presente trabajo de investigación para respaldar a la paraestatal, al sostenerse que los ingresos que recibe por parte del Gobierno Federal, no deben ser

considerados como ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

El presente trabajo de investigación contiene tres capítulos muy relacionados entre sí, dado que como más adelante se explicará en el primer capítulo, el Programa de Abasto Social de Leche y Liconsa, S.A. de C.V. son un binomio indisoluble incapaz de explicarse uno sin el otro.

En ese sentido, en el Capítulo I de este trabajo, se desarrollará qué es y en qué consiste el Programa de Abasto Social de Leche, así como su labor a través de los diferentes gobiernos, y su transformación durante estos tiempos. Asimismo, para poder entender cómo es que el PASL, tiene vigencia hasta nuestros días, se explicará la participación de Liconsa, S.A. de C.V. en éste y la importante actividad que desenvuelve en la vida diaria de las familias mexicanas de escasos recursos.

En el Capítulo II, explicamos la mecánica para calcular el Impuesto Sobre la Renta, sentando las bases de su naturaleza como impuesto directo, los casos en que éste se genera, así como su tratamiento fiscal y contable en diferentes órdenes jurídicos del sistema tributario mexicano.

Finalmente, el Capítulo III explica al lector, el tratamiento fiscal que debe tener Liconsa, S.A. de C.V., frente a los recursos de los que se hace llegar por parte del Gobierno Federal, y frente a las graves consecuencias que podrían tenerse en caso de no hacer una correcta interpretación armónica entre las diferentes leyes fiscales y administrativas que regulan la actividad financiera de la paraestatal.

Es entonces que el propósito en el presente trabajo, es justificar en un primer plano, que los subsidios y transferencias que recibe Liconsa, S.A. de C.V., no son propiamente ingresos que deben considerarse acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta, dado que no se obtienen evidentemente de la rentabilidad de la empresa; y en un segundo plano, justificar que la existencia del Programa de Abasto Social de Leche y Liconsa, S.A. de C.V., son necesarios para el desarrollo de las familias mexicanas de escasos recursos, siendo notorio el

hecho de que este binomio, tiene un importante impacto social y económico en la población mexicana.

Nuestro interés radica, en que este trabajo sirva a las autoridades fiscales y administrativas, a tener una mejor comprensión en el tratamiento de los recursos federales que otorgan a las diferentes dependencias que operan en los diversos programas de beneficio social.

Por lo que se concluye que los subsidios y transferencias que recibe Liconsa, S.A. de C.V., por parte del Gobierno Federal, no deben considerarse como ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta, porque estas transferencias gubernamentales son otorgadas para hacer frente al déficit operativo que se genera por mantener el precio de venta de la leche por debajo del costo de su producción y así ofrecer un producto de calidad, para la población mexicana de bajos recursos.

Por tanto, los subsidios que recibe la paraestatal, no representan propiamente un ingreso, que pueda ser objeto del ISR, debido a que como se demostrará en el presente trabajo de investigación, Liconsa, S.A. de C.V., no es una empresa rentable mercantil y fiscalmente, pero sí social y políticamente.

Agradezco infinitamente el apoyo que tengo por parte de los licenciados Federico Garza Torres y Karla Zárate Jara, por confiar en mi al permitirme participar en la defensa ante los Tribunales Mexicanos de este proyecto, así como a Liconsa, S.A. de C.V., por hacerme llegar de los recursos necesarios y suficientes para el desarrollo de este trabajo, que me ha permitido crecer personal y profesionalmente.

CAPÍTULO I

Programa de Abasto Social de Leche (PASL) - Liconsa

*“Todo se ha vuelto muy caro,
con esta Revolución,
venden la leche por onzas
y por gramos el carbón.”¹*

1.1 Origen del Programa de Abasto Social de Leche (PASL)

Es de suma importancia para resolver un problema actual, entender el quién, cómo, cuándo y dónde se originó éste; por tal razón en el presente capítulo, se dará respuesta a cada una de las interrogantes antes mencionadas, para que al final de este trabajo de investigación, se pueda tener un mejor enfoque y entendimiento del trabajo conjunto entre el PASL y Liconsa, S.A. de C.V.

Con esto en mente, a continuación, se da paso al contexto histórico que dio origen a uno de los programas más importantes a nivel histórico y nacional: el *Programa de Abasto Social de Leche*.

1.1.1 Origen del Programa de Abasto Social de Leche

La historia de la leche en México, comienza a partir de la conquista española con la introducción del ganado mayor y menor a la Nueva España, momento a partir del cual, el pueblo mexicano se hizo consumidor de este producto, base de la actual alimentación mexicana.

Es entonces que desde de la conquista, hasta poco después de la Revolución, las personas se abastecían de leche en los establos más cercanos a sus comunidades, o bien, los dueños de los establos eran los encargados de la distribución de sus productos, lo que garantizaba leche fresca a los pobladores de aquellas comunidades.

¹ Versos tomados del corrido popular mexicano “*La cucaracha*”.

Pero al pasar los años, poco tardaron en crecer esas comunidades, -más las urbanas- las cuales, evidentemente originaron que hubiera un descontrol en la calidad del producto y desabasto del mismo.

Luego entonces, “la intervención del Estado en la producción y venta de leche no tuvo en un principio, la motivación de regular un abasto deficiente de este producto, sino que se constituyó en un intento por regular las condiciones sanitarias que comenzaban a causar serios problemas de salud pública.”²

Fue entonces que a partir de 1914, mediante una serie de decretos e instituciones del Gobierno mexicano, se fue dando origen de manera paulatina al Programa de Abasto Social de Leche, como parte de una política pública.

Como primer antecedente al Programa de Abasto Social de Leche, podemos encontrar el decreto del 10 de septiembre de 1914, llamado “*Expedición de Patentes para la venta de leche en el Distrito Federal y condiciones que deben llevar los expendios*” mediante el cual, se pretendía comenzar a regular en aquella época, los requerimientos mínimos sanitarios para el consumo de la leche, la organización para su distribución en la Ciudad de México, así como la regulación de los medios encargados del control y cumplimiento de dicho decreto.

El mencionado decreto de 1914, se limitaba a regular las cualidades con las que debía cumplir el expendio o local en cuanto a su aseo, y a numerar las características de la leche, tales como su calidad o la alteración de la misma, (qué tan fresca estaba o no), la densidad mínima, las cantidades de mantequilla y azúcar, y el extracto seco por litro.

Sin embargo, el decreto de 1914, no tuvo mucho éxito y fue letra muerta para los productores de leche, pues en aquel entonces, el país atravesaba por una época crítica de revoluciones, además de que eran insuficientes los medios con los que contaba el Estado para hacer cumplir este reglamento con poca observancia.

² Comesana, Mariángel (coord.), *Historia del Abasto Social de Leche en México*, 2ª ed., México, Unidad de Comunicación Social de Liconsa, S.A. de C.V., 2007, p. 15.

Por si fuera poco, el crecimiento acelerado que comenzaba a tener la Ciudad de México, comenzó a demandar poco a poco, más el consumo de leche, lo cual, trajo como consecuencia grave un importante número de muertes por intoxicación, especialmente en la población infantil, dadas las condiciones de higiene en las que era producido y almacenado el producto.

Tiempo después, el 16 de mayo de 1925, se creó otra disposición administrativa mediante la cual, también se pretendió regular las medidas sanitarias para los locales y/o expendios encargados de la distribución de la leche, destacando en este decreto de 1925, un hecho importantísimo: la pasteurización de la leche y la obligación de conservarla hasta el momento de su venta en envases cerrados y a una temperatura no mayor de 10°.

Pero de igual manera que el decreto de 1914, este decreto de 1925, además de regular la densidad de la leche, la concentración de mantequilla y azúcar, y el extracto seco, se exigió también, la medición de lactosa un estudio de acidez y un índice de refracción.

“Por otro lado, se hizo una tipificación precisa de las diferentes leches:

-Artículo 24: Leche Descremada

-Artículo 25: Leche Homogeneizada

-Artículo 26: Leche Preferente.

Este último artículo del Decreto de 1925, es de primordial importancia ya que instituye el control sanitario de los animales, punto nodal del origen de las diferentes alteraciones de leche.”³

En la publicación de *Historia de Abasto Social de Leche en México*, se señala que este reglamento, fue una revolución para los ganaderos e introductores de leche, dadas las nuevas regulaciones para la distribución y almacenamiento del producto.

³ Huerta Corona, Arcelia, *Mercado de la Leche y la Carne en el D.F.*, Tesis para obtener el título de Licenciado en Economía, México, U.N.A.M., Escuela Nacional de Economía, 1944, p. 57.

Sin embargo, poco tardaron en reaccionar los ganaderos y productores en contra de las disposiciones que marcaba el decreto de 1925, argumentando entre muchas otras quejas lo siguiente: *“LA PASTEURIZACIÓN DE LA LECHE ES INUTIL EN NUESTRO MEDIO Y AUN PELIGROSA PARA LA MISMA SALUD AUN CON LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO QUE LA IMPONE OBLIGATORIAMENTE”* (las mayúsculas son originales)⁴.

Por lo anterior, podemos comenzar a analizar que con este decreto de 1925, el Estado comenzó a intervenir en el abasto de leche, ocupándose primordialmente de la calidad sanitaria, por ser la preocupación más grave de aquella época.

“De esta manera se marca el comienzo de las dos vertientes de la preocupación del Estado por la conveniente nutrición del pueblo:

-la calidad de los productos de primera necesidad

*-la adecuada y generalizada distribución de los mismos.”*⁵

Por tanto, podemos concluir que a partir de la vigencia del decreto de 1925, es que se mostró una importante diferencia entre el interés público y el interés privado.

Finalmente, en 1931, se dictó un nuevo decreto que regulaba la producción y el consumo de leche y sus derivados.

Un aspecto importante de este decreto de 1931, es que dispuso que la leche pasteurizada ya fuese a su venta o al consumo, sólo pudiera venderse dentro de las primeras 24 horas contadas a partir de la hora de su pasteurización.

Tal regulación, no permitía la introducción de leche pasteurizada, ni el transporte de la misma a la Ciudad de México, además, estableció la introducción de la leche a la Ciudad de México, únicamente en carros o vehículos

⁴ Comesana, op. cit., p. 20.

⁵ Ibídem, p. 21.

refrigeradores a una temperatura no mayor a los 10 centígrados, aseados y en buen estado.

Se comenzó a diferenciar entre las plantas de pasteurización públicas y privadas, y se establecieron los requisitos con los que debían contar los expendios de leche al público.

Fue así, que con estos medios de regulación, el Estado pudo ir manejando más y mejor la calidad de los productos, en atención sobre todo, al crecimiento de una gran ciudad que se encontraba en desarrollo.

En resumen, los decretos de 1914, 1925 y 1931, son los antecedentes históricos que con el tiempo han dado origen al Programa de Abasto Social de Leche, como actualmente lo conocemos, y que es aún vigente en toda la República Mexicana, y no sólo en la Ciudad de México, como sucedió en un principio.

Sin embargo, y como se desarrollará en próximos capítulos, fue hasta la inauguración de la cadena de expendios de la Nacional Distribuidora y Reguladora, S.A. de C.V., que se puede afirmar, fue el primer antecedente de lo que hoy conocemos como el Programa de Abasto Social de Leche, programa que dada su eficiencia y compromiso con el pueblo mexicano ha sido siempre victorioso con el pasar de los años y de los diferentes gobiernos que lo han administrado.

1.1.2 Objetivo del Programa de Abasto Social de Leche

Hoy, el objetivo del Programa de Abasto Social de Leche radica en contribuir a través de la alimentación, con el consumo de leche de origen animal *-uno de los nutrientes indispensable para el humano-* al desarrollo físico y mental de la población mexicana en condiciones de pobreza, impulsando así, un correcto desarrollo de capacidades físicas y mentales y previniendo la carencia de nutrientes básicos, para generar los siguientes dos beneficios:

- 1) Suministrar a las familias pobres leche de fortificada de alta calidad, y
- 2) Ofrecer a un precio realmente menor al que debería de tener la leche, respecto a las demás marcas que ofrecen el mismo producto en el mercado.

Sin embargo, hay que recordar que el PASL, nació como una respuesta del Estado al pueblo, dado el alto consumo de leche que demandaba la población y como consecuencia del crecimiento de las comunidades, regulando así su producción, almacenamiento, distribución y calidad del producto.

Es entonces, que el objetivo del PASL, es asegurar el consumo de leche entre los mexicanos de bajos recursos, principal y especialmente en los niños de esas familias.

No obstante lo anterior, es importante mencionar que este apoyo no llega a todas las familias mexicanas, sino únicamente aquellos hogares que lo han solicitado y que han sido beneficiados con el acceso al consumo de leche fortificada de calidad a bajo precio.

Para lograr su objetivo, el programa lleva a cabo dos esquemas de trabajo, los cuales se mencionan a continuación:

1. Abasto Comunitario: Se realiza a través de un estudio socioeconómico a las familias que así lo solicitan al programa, valorándose su necesidad para formar parte de éste, y una vez que se integran, forman parte de un padrón de beneficiarios.

La familia que es integrada al padrón de beneficiarios, se le hace entrega de una tarjeta con la cual puede adquirir semanalmente leche líquida o en polvo, a un precio realmente bajo, limitándose el abasto de esa familia al número de los integrantes que la componen; dicha dotación se establece

según las normas de nutrición y operación que hace el programa a nivel nacional.

2. Convenios Interinstitucionales: Por medio de convenios que se celebran con organismos de naturaleza pública, sociedad civil o sociedades sin fines de lucro, se distribuye leche en su presentación líquida o en polvo, a un precio menor con respecto al mismo producto en el mercado.

Por mencionar algunos organismos, a continuación se hace una breve lista de los organismos que tienen celebrado un convenio interinstitucional y que reciben los beneficios del PASL:

- Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas [CDI, antes Instituto Nacional Indigenista, (INI)],



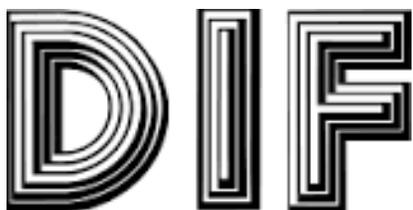
- Programa Nacional de Jornaleros Agrícolas,



- Instituto Nacional de Atención para los Adultos Mayores (INAPAM)



- Y múltiples y diversas casas de asistencia, que de mencionarlas todas, se necesitaría más de un apartado, lo cual desviaría la atención del presente trabajo.

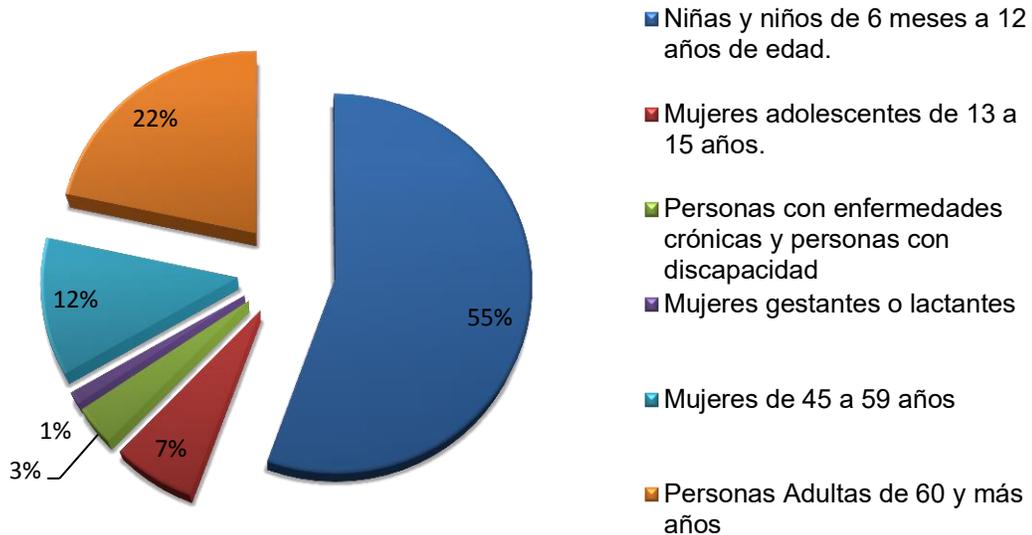


Estas instituciones son con quienes Liconsa, S.A. de C.V., como encargada del PASL, tiene una mayor colaboración debido a la gran cantidad de abasto que surte diariamente.⁶

A continuación, se hace una representación gráfica mediante la cual, se puede identificar de mejor manera, a los beneficiarios del Programa de Abasto Social de Leche, entre quienes se encuentran hombres y mujeres de diferentes edades:

⁶ Cfr <http://www.liconsa.gob.mx/abasto-social/#>

Beneficiarios del PASL



1.1.3 El Programa de Abasto Social de Leche en la Política Pública

Para poder entrar al análisis del presente tema, es necesario comenzar por definir qué es una política pública, y en qué consiste un programa en términos de una política pública.

Entendemos por política pública en México, como aquellas acciones que crea el Estado a través de su Gobierno, tendientes a generar mayor crecimiento y desarrollo de una sociedad, con un objetivo específico: alcanzar mejores niveles de vida para todos los mexicanos. También es oportuno señalar, que algunas veces, la creación de políticas públicas por parte del Estado, surgen como respuesta a las necesidades de una sociedad, necesidades que pueden ser de diferente índole como vivienda, seguridad social, pobreza, abasto de alimentos de consumo básico, etc., pero siempre atendiendo a los derechos de la colectividad.

Las políticas públicas como describen David Arellano Gault y Felipe Blanco en su publicación *Políticas Públicas y Democracia*, son aquellas decisiones y acciones de gobierno que definen las problemáticas públicas específicas a solucionar y los mecanismos particulares a utilizar para ello, no son facultad exclusiva de un régimen democrático, pero sí las características de su formulación e implantación, y que contribuyen al robustecimiento de la democracia.⁷

Asimismo, describen estos autores, que las Políticas Públicas *son antes que nada, una forma particular de decidir y ejecutar las acciones de gobierno, pero no la única posible. Dichas decisiones y su puesta en marcha varían de país en país, dependiendo principalmente del sistema político de cada nación, pero también de la tradición y cultura locales, y el asunto a tratar, entre otros factores.*⁸

En ese sentido, los programas sociales se encargan de poner en práctica, las ideas e intenciones de las políticas públicas, es decir, los programas sociales, son el *cómo* de las políticas públicas que son el quehacer de un gobierno. Es entonces que las políticas públicas confluyen con diversos objetivos generales como:

- Mejorar la distribución del ingreso,
- Aliviar la pobreza,
- Satisfacer necesidades básicas
- Dar poder a los individuos y comunidades.

Dichos objetivos generales después se convierten en objetivos específicos, para que puedan concretarse, por ejemplo:

- Mayor generación de ingresos,
- Aumento en la escolaridad

⁷Cfr http://www.ine.mx/docs/IFEv2/DECEYEC/EducacionCivica/CuadernosDivulgacion/CuadernosDivulgacion-pdfs/CUAD_30_definitivo.pdf. p. 7.

⁸Cfr http://www.ine.mx/docs/IFEv2/DECEYEC/EducacionCivica/CuadernosDivulgacion/CuadernosDivulgacion-pdfs/CUAD_30_definitivo.pdf . p. 19.

- Mejora nutricional de grupos particulares definidos como la población relevante.

El éxito de los programas depende de que se cumplan sus objetivos generales y particulares, contribuyendo entonces a los propósitos globales de la política social.

El Programa de Abasto Social de Leche, como se expuso en un principio, es históricamente uno de los programas más antiguos de la política social del país con amplio alcance en todo el territorio mexicano.

Durante el sexenio de Manuel Ávila Camacho (1940-1946) y su discurso a favor de la *Unidad Nacional*, fue que se crearon diversas instituciones de naturaleza social, para favorecer el desarrollo del pueblo mexicano.

Por no dejar de lado a estas instituciones de relevancia nacional y por mencionar sólo algunas de éstas, se hace especial mención a la creación del Instituto Mexicano de Seguro Social (IMSS) en 1943, que es una de las instituciones más importantes en la vida actual de los mexicanos, que ofrece servicios de todo tipo de asistencia médica, pensiones y guarderías, entre otros más; también así cabe destacar la creación del Instituto Nacional de Protección a la Infancia (INPI) y el Instituto Mexicano de Asistencia a la Niñez (IMAN), caracterizados por proteger y dar asistencia la niñez desvalida al menor abandonado, así como la creación del Instituto Nacional de Cardiología.

Fue entonces, que en el año de 1944, inició el Programa de Abasto Social de Leche como respuesta al grave problema de alimentación que se presentaba entre los mexicanos de aquella época, al ponerse al alcance de las clases populares el litro de leche a un precio justo, el cual, tenía desde entonces, el objetivo de distribuir leche de calidad entre los sectores con mayores índices de pobreza a un precio accesible para su consumo; de allí, la idea de que fuera posible a través de una empresa del gobierno, quien subsidiara a las familias mexicanas con productos de la canasta básica a un precio más accesible.

Actualmente, esta política pública encuentra su fundamento en el capítulo cuarto de la Ley de Planeación, misma ley, de la que el Sistema Nacional de Planeación Democrática se sirve, para guiar las acciones de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, y coordinar sus esfuerzos para lograr la consecución de las metas nacionales establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo vigente (2013-2018), partiendo desde una perspectiva nacional, regional y de cooperación interinstitucional, creando con ello el “*Programa Nacional México sin Hambre*” o mejor conocido como “*Cruzada Nacional contra el Hambre*” que en colaboración con el Programa de Abasto Social de Leche se encargan prioritariamente de reducir el número de mexicanos en condición de pobreza, siendo a través de éstas políticas públicas con un enfoque asistencialista, el modo en que las personas resuelvan sus necesidades de alimentación.

Para mayor ilustración, a continuación, se transcriben en el siguiente cuadro los artículos del 21 al 32 de la Ley de Planeación, de donde se puede desprender las siguientes conclusiones:

Ley de Planeación	Conclusiones
<p><i>“Artículo 21.- El Plan Nacional de Desarrollo deberá elaborarse, aprobarse y publicarse dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que toma posesión el Presidente de la República, y su vigencia no excederá del período</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • El Plan Nacional de Desarrollo es el documento donde se plasman los objetivos nacionales, las estrategias y las prioridades del desarrollo integral y sustentable del país, mismo que prevé sobre los recursos que serán asignados a sus objetivos nacionales.

constitucional que le corresponda, aunque podrá contener consideraciones y proyecciones de más largo plazo.

El Plan Nacional de Desarrollo precisará los objetivos nacionales, estrategia y prioridades del desarrollo integral y sustentable del país, contendrá previsiones sobre los recursos que serán asignados a tales fines; *determinará los instrumentos y responsables de su ejecución, **establecerá los lineamientos de política de carácter global, sectorial y regional;** sus previsiones se referirán al conjunto de la actividad económica, social y cultural, tomando siempre en cuenta las variables ambientales que se relacionen a éstas y regirá el contenido de los programas que se generen en el sistema nacional de planeación democrática.*

- El Plan Nacional de Desarrollo determina los instrumentos y responsables de la ejecución, y establece los lineamientos de política de carácter global, sectorial y regional; sus previsiones se referirán al conjunto de la actividad económica, social y cultural, **tomando siempre en cuenta las variables ambientales que se relacionen a éstas** y dirigiendo el contenido de los programas que se generen en el sistema nacional de planeación democrática, tal y como sucede con el Programa de Abasto Social de Leche en coordinación con Liconsa, S.A. de C.V.

La categoría de Plan queda reservada al Plan Nacional de Desarrollo.

Artículo 21 Bis.- *El Plan Nacional de Desarrollo considerará una visión de largo plazo de la política nacional de fomento económico, a fin de impulsar como elementos permanentes del desarrollo nacional y el crecimiento económico elevado, sostenido y sustentable, la promoción permanente del incremento continuo de la productividad y la competitividad, y la implementación de una política nacional de fomento económico, que incluya vertientes sectoriales y regionales.*

Para tal efecto, el Ejecutivo Federal incluirá, como parte del Plan, consideraciones de largo plazo, con un horizonte

de hasta veinte años, respecto de la política nacional de fomento económico a que se refiere este.

La política nacional de fomento económico de largo plazo podrá ajustarse durante el proceso de emisión del Plan Nacional de Desarrollo para el período de gobierno correspondiente; manteniendo en todo momento el horizonte de hasta veinte años para la política nacional de fomento económico.

Los programas derivados del Plan Nacional de Desarrollo deberán guardar congruencia, *en lo que corresponda, con el horizonte de veinte años y la Ley para Impulsar el Incremento Sostenido de la Productividad y la Competitividad de la Economía Nacional.*

- Los programas derivados del Plan Nacional de Desarrollo deberán guardar congruencia, con los objetivos del mismo.

En este caso el PASL guarda una estrecha relación con Liconsa, S.A. de C.V., al grado tal de no poderse entender uno sin el otro.

Artículo 22.-El Plan indicará los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales que deban ser elaborados conforme a este capítulo.

Estos programas observarán congruencia con el Plan, y su vigencia no excederá del período constitucional de la gestión gubernamental en que se aprueben, aunque sus previsiones y proyecciones se refieran a un plazo mayor.

Artículo 23.-Los programas sectoriales se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y especificarán los objetivos, prioridades y políticas que regirán el desempeño de las actividades del sector administrativo de que se trate. Contendrán asimismo, estimaciones de recursos y determinaciones sobre instrumentos y

- Que el Plan Nacional de Desarrollo indicará los programas sectoriales que deban elaborarse.

- Que los programas sectoriales se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y especificarán los objetivos, prioridades y políticas que regirán el desempeño de las actividades del sector administrativo de que se trate. Asimismo contendrán las estimaciones de recursos necesarios para su ejecución.

responsables de su ejecución.

Artículo 24.- Los programas institucionales que deban elaborar las entidades paraestatales, se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y en el programa sectorial correspondiente. Las entidades, al elaborar sus programas institucionales, se ajustarán, en lo conducente, a la ley que regule su organización y funcionamiento.

Artículo 25.- Los programas regionales se referirán a las regiones que se consideren prioritarias o estratégicas, en función de los objetivos nacionales fijados en el Plan, y cuya extensión territorial rebase el ámbito jurisdiccional de una entidad federativa.

Artículos 26.- Los programas especiales se referirán a las

- Que los programas institucionales que deban elaborar las entidades paraestatales, se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y en el programa sectorial correspondiente y a la ley que regule su organización y funcionamiento.

prioridades del desarrollo integral del país fijados en el plan o a las actividades relacionadas con dos o más dependencias coordinadoras de sector.

Artículo 27.- Para la ejecución del plan y los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales, las dependencias y entidades elaborarán programas anuales, que incluirán los aspectos administrativos y de política económica, social, ambiental y cultural correspondientes. Estos programas anuales, que deberán ser congruentes entre sí, regirán, durante el año de que se trate, las actividades de la administración pública federal en su conjunto y servirán de base para la integración de los anteproyectos de presupuesto anuales que las propias dependencias y entidades deberán elaborar

conforme a la legislación aplicable.

Artículo 28.- El Plan y los programas a que se refieren los artículos anteriores especificarán las acciones que serán objeto de coordinación con los gobiernos de los estados y de inducción o concertación con los grupos sociales interesados.

Artículo 29.- El Plan y los programas regionales especiales, deberán ser sometidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a la consideración y aprobación del Presidente de la República.

Los programas sectoriales deberán ser sometidos a la consideración y aprobación del Presidente de la República por la dependencia coordinadora del sector correspondiente, previo dictamen de la

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los programas institucionales deberán ser sometidos por el órgano de gobierno y administración de la entidad paraestatal de que se trate, a la aprobación del titular de la dependencia coordinadora del sector.

Si la entidad no estuviere agrupada en un sector específico, la aprobación a que alude el párrafo anterior corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 30.- El Plan Nacional de Desarrollo y los programas sectoriales, se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo 31.- El Plan y los programas sectoriales serán revisados con la periodicidad que determinen las disposiciones

<p><i>reglamentarias. Los resultados de las revisiones y, en su caso, las adecuaciones consecuentes al Plan y los programas, previa su aprobación por parte del titular del Ejecutivo, se publicarán igualmente en el Diario Oficial de la Federación.</i></p> <p><u>Artículo 32.- Una vez aprobados el Plan y los programas, serán obligatorios para las dependencias de la Administración Pública Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias.</u></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Que una vez aprobados los programas y el Plan, serán obligatorios para las dependencias de la Administración Pública Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias.
---	---

Por consiguiente, se puede observar que el Programa de Abasto Social de Leche, tiene una función importante y planeada dentro de la política social de México, sin que sea éste, una práctica meramente con fines político-electorales, o como también suele llamarse “*un programa populista*”, pues el objetivo del PASL dentro de la política nacional, es colaborar con las familias mexicanas de bajos recursos a tener un mejor desarrollo físico y mental por medio de un alimento básico como es el consumo de la leche.

1.2 Origen de Liconsa, S.A. de C.V.

A continuación, se hace un brevísimo antecedente de la institución encargada de aterrizar todos los objetivos del Programa de Abasto Social de Leche; en efecto, esa es Liconsa, S.A. de C.V., empresa del Estado que ha estado siempre comprometida con su objeto social y el pueblo mexicano desde su comienzo; y aunque no siempre se ha llamado como actualmente la conocemos, es importante dejar en claro que con todo y sus múltiples transformaciones, nunca ha dejado de trabajar en beneficio y atención de las familias más necesitadas.

1.2.1 Antecedentes de Liconsa, S.A. de C.V.

Para poder entender el trabajo y objetivo que desarrolla Liconsa, S.A. de C.V., en el quehacer diario de las familias mexicanas de bajos recursos, es necesario remontarnos un poco a sus orígenes, que un principio parece tener cierta similitud con los antecedentes del PASL.

Luego entonces, después de haber explicado qué es y en qué consiste el Programa de Abasto Social de Leche, es necesario hablar del organismo también de naturaleza social, que coadyuva en el desarrollo y aplicación de dicho programa en el quehacer diario del Estado con los mexicanos.

En 1938, cuando comenzó la demanda del producto en la Ciudad de México, el entonces Gobierno del presidente de la República Mexicana, Lázaro Cárdenas, decidió crear el Comité Regulador del Mercado de Subsistencias, el cual, tenía como objetivo, sin ánimo de lucro, estudiar las anomalías que se presentaran en la producción, distribución y precios de los artículos de consumo popular, proponiendo mediadas eficaces a los órganos competentes del Estado, y ejecutando en algunos casos, actos concretos que regularizaran el mercado de las subsistencias.

Pero como todo cuando se crea, suelen surgir múltiples y diferentes errores en cuanto a su operación, pues el Comité Regulador del Mercado de

Subsistencias, influía sobre la distribución de los productos directamente, más no así sobre su producción, lo que ocasionó el meollo del problema.

Fue entonces que el presidente Ávila Camacho, en mayo de 1941, promulgó una ley en la que se advertía que era una exigencia inaplazable *“atacar desde su origen la formación de los precios mediante una intervención activa del Gobierno en sus causas determinantes, para esperar ulteriormente, de las simples medidas de vigilancia y policía, la corrección del encarecimiento de los artículos de primera necesidad.”*⁹

Así fue como sucedió, que el recién Comité Regulador del Mercado de Subsistencias creado en 1938, fuera sustituido por la Nacional Distribuidora y Reguladora, S.A. de C.V., en 1941, también conocida como NADYRSA, que fue una sociedad establecida por ley, con acciones suscritas por las instituciones nacionales de crédito, así como de las centrales nacionales de las agrupaciones de trabajadores y de campesinos ejidatarios organizados.

Luego en 1944, un estudio publicó, que era importante el fomento de la producción lechera en México, el cual, señalaba lo siguiente: *“es necesario y urgente fomentar la producción de leche para que se abarate y de esta manera se amplíe el área de consumo hacia las clases más humildes sin menoscabo de la utilidad que debe percibir el dueño del establo, para que no se vea obligado a vender su ganado como carne.”*¹⁰

Sin embargo, durante los años cuarentas, NADYRSA con el objetivo de dar solución a la alta demanda de leche y a la población descontenta por el alto precio de la misma, inició una campaña para colocar el producto entre las clases populares con precios que incidían a las leches de precios más elevados. Esta campaña comenzó sus operaciones obviamente (dada la demanda de leche) en zonas estratégicas de la Ciudad de México, con la inauguración en cadena de expendios populares de leche.

⁹ Comesana, op. cit., p. 29.

¹⁰ Ibídem, p. 30.

La primer lechería que se inauguró con la cadena de expendios de NADYRSA, fue en mayo de 1944 en la colonia Santa Julia. Siendo el lema del entonces Gobernador de la Ciudad de México “*Que todos los habitantes de la ciudad tomen leche pura y a buen precio.*”¹¹

Pero poco después de la inauguración del primer expendio de leche popular, en 1945 durante el gobierno del Rojo Gómez, la Ciudad de México sufrió una grave escasez de leche dada la aptitud de los dueños de los establos y distribuidores, de no poner a la venta las cantidades necesarias para abastecer a la Ciudad y por la negligencia de hacer mixtificaciones a la leche que por si fuera poco, terminaba por envenenar a la gente.

Por lo anterior, el gobernador Rojo Gómez comisionó al Lic. Francisco Doria Paz, presidente del Consejo Consultivo de la Ciudad de México, y quien a su vez, atendió a las peticiones del Presidente de la República buscando inversión privada suficiente para que con un grupo de empresarios fundaran la sociedad “Lechería Nacional”, ya que el Estado no estaba dispuesto a abrir al público establecimientos comerciales o industriales que compitieran con los particulares.

El objetivo social de Lechería Nacional era el siguiente: “La rehidratación de leche en polvo con el fin de proveer al mercado mexicano; su pasteurización, embotellamiento y distribución”¹²

Dentro de los considerandos del acuerdo presidencial que creó a esta sociedad se mencionó:

“Que el procedimiento de rehidratación de leche es del todo novedoso en el Distrito Federal y viene a cooperar en forma definitiva a la resolución de uno de los problemas más graves que sufre el propio Distrito, como es el establecimiento de leche cuya escasez es pública y notoria, siendo innegables los beneficios que

¹¹ Ibídem, p. 33.

¹² Ibídem, p. 34.

recibirá su población al poder obtener una cantidad suficiente de dicho alimento esencial.”¹³

Un año después, el 4 de noviembre de 1946, en Azcapotzalco se inauguró la planta rehidratadora de leche más moderna de América Latina y que tendría una producción límite de medio millón de litros de leche al día.

El presidente del Consejo Consultivo de la Ciudad de México, el Lic. Francisco Doria Paz, durante la inauguración de la planta señaló lo siguiente:

“El señor Presidente Ávila Camacho y el licenciado Rojo Gómez merecen nuestro más cálido elogio porque no quisieron que el Estado construyera esta empresa de servicio social, debido a que las grandes erogaciones hechas en obras públicas no permitirían una erogación adicional de cuatro millones y medio de pesos que se hizo necesaria y especialmente porque prefirieron que fuera precisamente la iniciativa privada, los inversionistas mexicanos los que hieran este servicio a nuestra ciudad y a nuestra patria”

De esa forma, se puede observar que el discurso a favor de la *Unidad Nacional*, de Ávila Camacho contemplaba también la participación de la inversión privada en los objetivos públicos del desarrollo nacional.

Por su parte, el Gerente General de Lechería Nacional, Jacques Bourde señaló:

“La inversión hecha por capitalistas mexicanos para erigir la planta rehidratadora de leche más moderna entre todas las de su clase en el mundo, y la cooperación de estos equipos, es una contribución muy importante para eliminar en forma practica el fuerte déficit de la leche existente en el consumo local.”¹⁴

¹³ Ídem.

¹⁴ Bretón Mora Hernandez, Fernando, *La Producción de Leche en México*, Tesis para obtener el grado de Licenciado en Economía, México, U.N.A.M., Escuela Nacional de Economía, 1944, p. 63.

Tan fue la participación y colaboración del Estado, que en ese mismo mes de 1946, se publicó el acuerdo presidencial que otorgaba a las franquicias la exención de impuestos; lo que evidentemente ignora el actual Gobierno de 2016, pues deja de lado los esfuerzos de aquellos hombres, al pretender considerar un impuesto que no existe a esta empresa, dada la naturaleza que tiene el PASL y cómo más adelante se justificara.

Pero, regresando a aquellas épocas, a finales de los cuarentas, el 13 de julio de 1949, en mutuo acuerdo con la Secretaría de Hacienda y la Secretaría de Economía, ordenaron la liquidación de NADYRSA, quedando encargada del abastecimiento y regulación de los precios de los productos de primera necesidad la Compañía Exportadora e Importadora Mexicana, S.A. también conocida como CEIMSA.

Luego entonces, la Compañía Exportadora e Importadora, S.A., ya durante la década de los cincuentas, se consolidó mediante escritura pública número 6,661 de fecha 2 de marzo de 1961; logro que no fue nada fácil de obtener, debido a los constantes ataques que tenía por parte de los comerciantes y la iniciativa privada.

Fue durante la CEIMSA que el 24 de diciembre de 1949, se publicara en el Diario Oficial de la Federación un pequeño acuerdo que sacudió a los comerciantes, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y las entonces Secretaría de la Economía Nacional y la Secretaría de Agricultura y Ganadería, autorizaban únicamente a CEIMSA para que fuera la única que realizará las importaciones y exportaciones de mercancía necesarias.

Ese pequeño acuerdo desató la tormenta por parte de los empresarios del país quienes sostuvieron que las facultades concedidas a CEIMSA se trataban de un monopolio del Estado. El escándalo fue de tal magnitud que el Gobierno tuvo que ceder.

Sin embargo, la CEIMSA continuó abasteciendo a pesar de las polémicas, creciendo con la rapidez con la que creció la población, pero los medios de control

para hacer que la leche llegará a quienes en realidad la necesitaban, eran muy precarios.

Por lo anterior, la CEIMSA a finales de 1957, realizó el primer censo de consumidores como medida para tener un mejor control de la gente, aquellos quienes en realidad lo necesitaban y aquellos quienes eran los verdaderos consumidores de la leche. Esto fue una gran labor y hasta cierto punto, un grave problema, sin embargo, esto llegó a solucionarse hasta 1974, con la tarjeta de dotación unifamiliar, misma que volvió a causar serios problemas con el comercio organizado.

En 1958, CEIMSA producía 275,000 litros de leche por día, para distribuirse por orden de importancia al público, distribuyéndose a los niños a través de desayunos escolares, a hospitales y a la Secretaría de Gobernación.

Al año siguiente, tuvo una importante reestructuración, donde se revisó el funcionamiento de CEIMSA para hacerla más ágil y dinámica, siendo entonces el Presidente López Mateos quien decidió crear un organismo más amplio, como consecuencia de las múltiples reestructuraciones de CEIMSA, para dar lugar a CONASUPO, S.A. de C.V.

De esa manera, en 1963, la “Rehidratadora de Leche Compañía Exportadora e Importadora de Mexicana, S.A.”, fue puesta en liquidación, pero en ese mismo momento se creó la “Compañía Rehidratadora de Leche CONASUPO, S.A.”

CONASUPO en 1967, se enfrentaba a un grave déficit de leche en la capital y debido a los altos costos del envase ya fuese en vidrio o en cartoncillo, comenzó la construcción de 800 máquinas automáticas para llevar más de medio millón de litros diario de leche a una población superior a los dos millones de personas entre 400 colonias populares de la Ciudad de México y del Valle de México.

Para 1972, buscando una reestructuración total en sus operaciones, se cambió la razón social de “Rehidratadora de leche CONSUPO” por “Leche

Industrializada CONASUPO, S.A.” quedando marcado su objeto social, ya que no únicamente no sería Rehidratadora, sino que brindaría un verdadero servicio público y social.

De 1971 a 1976, (y en la actualidad) los resultados financieros de Liconsa, S.A. de C.V., fueron de pérdida, ya que se aplicó la política de “no repercutir en el precio de los productos, los constantes aumentos en los costos y gastos de producción”. Así las cosas, desde el mes de abril de 1973, se mantuvo el precio de la leche reconstruida a \$1.25 el litro, no obstante que los costos se incrementaron considerablemente.

Sin embargo, las familias beneficiadas obtuvieron un ahorro que superó en gran medida los déficits de la compañía.

1.2.2 Objetivos de Liconsa, S.A. de C.V.

Liconsa y el PASL, es un binomio indisoluble, que actualmente no puede entenderse uno sin el otro. Es por eso, que los objetivos que tenga el PASL, serán siempre los mismos objetivos que tenga Liconsa, S.A. de C.V., pues el programa señalará los lineamientos a seguir y Liconsa se encargará de ejecutarlos.

Por tanto, los objetivos sociales de Liconsa serán el de producir leche con alto valor nutricional y de calidad, así como la distribución y el abastecimiento a todas las familias mexicanas en condiciones de pobreza, acercar leche fortificada a un precio por debajo del promedio de otras leches en el mercado para el desarrollo de sus capacidades físicas y mentales, especialmente de los niños de esas familias, que por sus actividades físicas y su desarrollo corporal, demandan un alto consumo de leche.

1.2.3 Naturaleza Jurídica



Durante el desarrollo histórico de la paraestatal, el principal accionista mayoritario de Liconsa, S.A. de C.V., ha sido y es el Gobierno Federal.

Para poder entender la naturaleza jurídica de esta empresa, es necesario recordar que Liconsa, S.A. de C.V., comenzó como un órgano regulador del Estado como se explicó con anterioridad, fue en un principio, el ya comentado “Comité Regulador del Mercado de Subsistencias” durante el sexenio del Presidente Lázaro Cárdenas, después, se transformó por Ley en 1941, a la Nacional Distribuidora y Reguladora, S.A. de C.V., por el Presidente Manuel Ávila Camacho, luego, durante los 50’s a la CEIMSA, y finalmente en los 70’s a la famosa CONASUPO, por lo que con estos datos podemos desprender que siempre ha sido y es, una empresa de participación estatal mayoritaria.

En efecto, en 1972, se reestructuró la “Rehidratadora de leche CONASUPO” cambiando su razón social por la de “Leche Industrializada **CONASUPO, S.A.**”, o lo que es lo mismo, LICONSA.

Luego entonces, mediante instrumento número 24,971 de fecha 15 de agosto de 1995, otorgada ante la fe del licenciado Jesús Zamudio Villanueva, entonces titular de la Notaría No. 20 de Tlalnepantla, Estado de México, inscrita el 1 de septiembre de 1995, en el Registro Público del Comercio del Distrito Federal

bajo el número de folio mercantil 42552, se hizo constar la protocolización del Acta de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de “Leche Industrializada CONASUPO, S.A. de C.V.” celebrada el 17 de julio de 1995, en donde se hizo el cambio de la denominación de la empresa, para quedar como “LICONSA, S.A. de C.V.”

Ahora bien, Liconsa, S.A. de C.V., se reestructuró en cuanto a su capital variable, mediante Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, celebrada el 6 de junio de 2005, emitiéndose dos títulos de la Serie “A”, representativa del capital fijo, siendo uno de ellos por \$203,581.00 pesos a favor del Gobierno Federal, y uno de \$1.00 peso a nombre de “DICONA”, así como un título de la Serie “B”, representativa del capital variable, a nombre del Gobierno Federal, por la cantidad de \$654’958,386.00 pesos.

Por lo anterior, válidamente se puede concluir que Liconsa, S.A. de C.V., es una empresa de participación estatal mayoritaria, por su participación significativa en el capital fijo y variable de la misma, donde en ambos casos, tiene más del 50% de las acciones.

En ese sentido, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el artículo 1 primer y segundo párrafos, señalan cuáles son las bases de la Administración Pública Federal, clasificando a las empresas de participación estatal dentro de la administración paraestatal, como a continuación se transcribe:

“Artículo 1o.- La presente Ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

(...)

*Los organismos descentralizados, **las empresas de participación estatal**, las instituciones nacionales de crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, **componen la administración pública paraestatal.**”*

En ese mismo sentido, se transcribe el artículo 3°, fracción II, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 3o.- El Poder Ejecutivo de la Unión se auxiliará en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal:

*II.- **Empresas de participación estatal**, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y*

(...)”.

En este orden de ideas, y de acuerdo con el rubro “*Empresas de Participación Estatal Mayoritaria*” ocupando el número 103 de la *Relación de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal*, recientemente publicada el 15 de agosto de 2016, en el Diario Oficial de la Federación, y que está sujeta a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento, Liconsa, S.A. de C.V., es parte de las entidades paraestatales del Gobierno Federal, en coordinación con la Secretaría de Desarrollo Social.

SECRETARÍA DE DESARROLLO SOCIAL

102. Diconsa, S.A. de C.V.

103. Liconsa, S.A. de C.V.



Es así que se tiene, que en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y de la Relación de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal sujetas a la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y su Reglamento, Liconsa, S.A. de C.V., forma parte de la Administración Pública Paraestatal.

Tomándose en cuenta lo anterior, debe tenerse presente que Liconsa, S.A. de C.V., es una empresa paraestatal, que responde al desarrollo como agente del gobierno con las comunidades y familias beneficiarias, así como a las nuevas tendencias del combate a la pobreza y a las directrices de los programas y políticas sociales en México de los años recientes, lo cual no significa que tenga un objeto de especulación comercial de igual manera que el resto de las demás sociedades mercantiles, toda vez que el Programa de Abasto Social de Leche, a cargo de Liconsa, S.A. de C.V. presenta características únicas y no fácilmente replicables en otros contextos.

Lo anterior resulta importante, pues la estructura de Liconsa, S.A. de C.V., sus formas de operación y padrón de beneficiarios influyen determinantemente sobre el Programa Social de Abasto de Leche: en la toma de decisiones, la atención de necesidades y potencialidades de la empresa.

En tal virtud, el hecho que Liconsa, S.A. de C.V., exista y tenga una infraestructura, forma de operación y grupos beneficiarios determinados, influye sobre los objetivos, criterios y mecanismos del Programa de Abasto Social de Leche, haciendo que éste responda no sólo a las preferencias y directrices de los que en un momento determinado planean y deciden sobre las políticas públicas, sino además y en buena medida, a las necesidades y potencialidades de la empresa, a las visiones de los operadores en campo y a las expectativas de los beneficiarios.

1.3 Esquema de organización del PASL-Liconsa, S.A. de C.V.

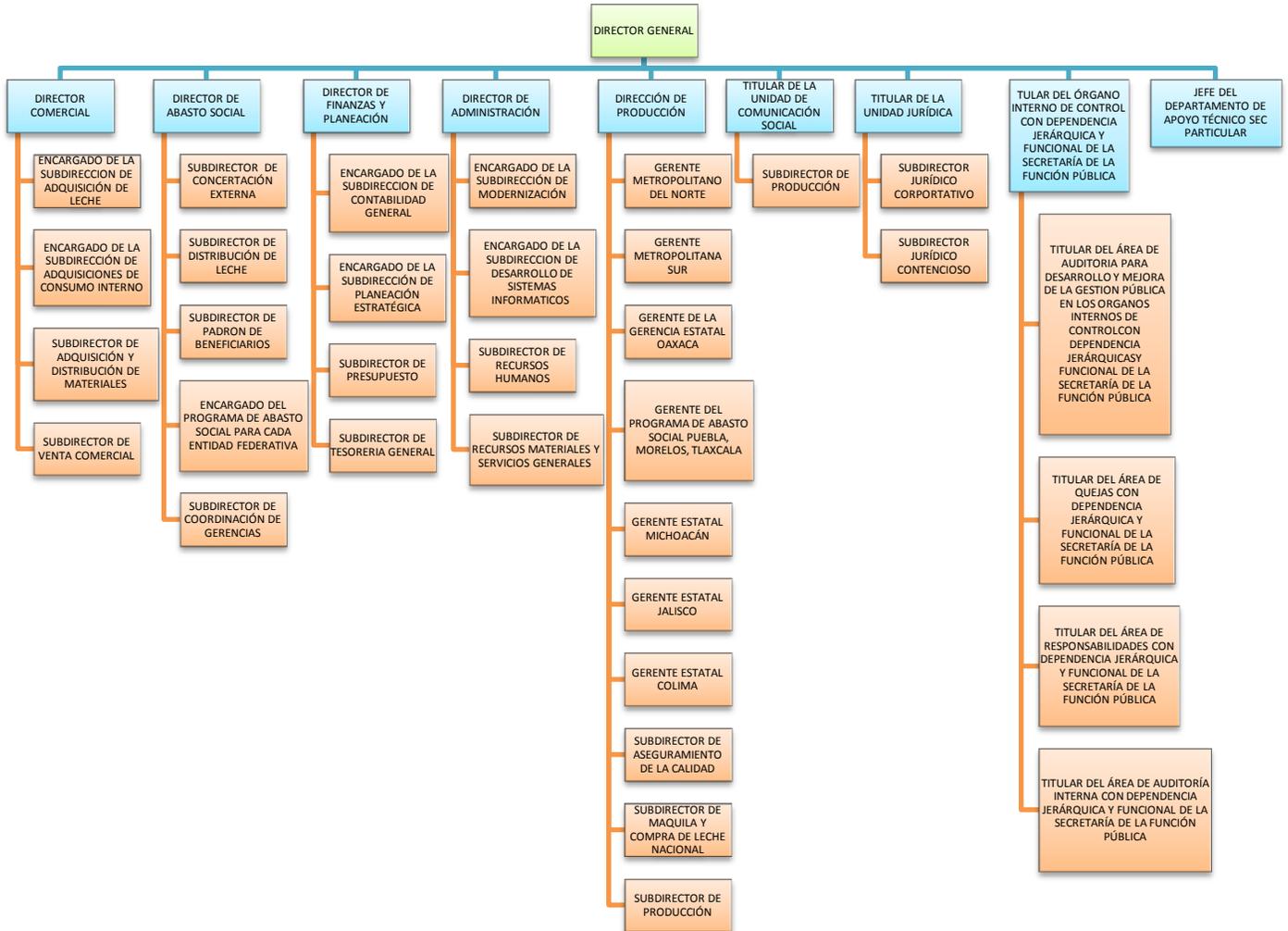
La estructura orgánica de la paraestatal, se regula en el *“Manual de Organización General de Liconsa, S.A. de C.V.”*, el cual se creó conforme a los artículos 3, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y los artículos 36 y 58, fracción VIII de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales; en dicho instrumento, la empresa se organiza internamente para poder cumplir con sus funciones de Abasto Social.

Asimismo, el Manual de Organización General de Liconsa, S.A. de C.V., además de señalar la estructura orgánica de la empresa, ayuda a ubicar a la empresa en su contexto de gestión pública apegada a los principios rectores de productividad y transparencia.



La fotografía anterior, es la imagen de la actual oficina central de la paraestatal, ubicada en Ricardo Torres No. 1, Fraccionamiento Lomas de Sotelo, C.P. 53390 en el municipio de Naucalpan de Juárez, en el Estado de México, y fue tomada por Liconsa, S.A. de C.V.

Para un mejor entendimiento, a continuación se hace una representación gráfica del esquema de organización¹⁵ de Liconsa, S.A. de C.V.:



Acorde a lo expuesto, la estructura básica actual de Liconsa, S.A. de C.V., está conformada por: un Director General quien es el titular y representante legal de la empresa, cinco Directores especiales, veintidós Subdirectores, dos Titulares

¹⁵ Manual de Organización General de Liconsa, S.A. de C.V.

de Unidad y un Órgano de Control Interno, tal y como quedó representado en el organigrama de este trabajo.

Es entonces, que el Manual de Organización de Liconsa, S.A. de C.V., establece de manera clara la organización interna de la empresa, a partir de su esquema de organización y de la distribución de sus funciones entre las áreas que la conforman, con la finalidad de optimizar su operación para la consecución de sus objetivos, metas y sobre todo, el ejercicio eficiente de sus recursos. De este modo se puede concluir que el esquema de organización de Liconsa, S.A. de C.V., cumple con los siguientes objetivos:

1. Precisa las funciones que deben realizar las unidades administrativas.
2. Deslinda responsabilidades y evita duplicidad en la funciones.
3. Guía y orienta en la estructura

Naturalmente, todas las funciones, trabajos y actividades, están a cargo de las personas responsables de cada unidad administrativa, para la legal y correcta organización de Liconsa, S.A. de C.V., quienes operan bajo el principio de legalidad, teniendo como marco de sus actuaciones y atribuciones, el Manual de Organización General de Liconsa, S.A. de C.V.

1.4 Los ingresos de Liconsa, S.A. de C.V.

Los recursos que se hace llegar Liconsa, S.A. de C.V., son por medio de los subsidios y transferencias que recibe por parte del Gobierno Federal, como ayuda para cubrir el déficit de operación con el que trabaja y con este apoyo, pueda cumplir con los objetivos del PASL.

En ese sentido, Liconsa, S.A. de C.V., sí genera recursos propios, pero éstos son insuficientes, debido a que siempre registra una pérdida mayor, por vender sus productos a un precio menor al de su costo de producción.

En efecto, el propósito del subsidio que recibe la empresa de participación mayoritaria, es cubrir el déficit operativo que le genera el hecho de que el costo de producción y adquisición de la leche sea superior al valor en que la enajena, pues ello le genera una diferencia negativa.

Así, resulta necesario admitir, que los subsidios y transferencias que recibe Liconsa, S.A. de C.V., por parte del gobierno federal no deben ser considerados como ingresos propios debido a que las transferencias presupuestarias tienen como objeto cubrir tal déficit de operación.

La Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, ayuda a comprender la situación anterior en su artículo 2, fracción XXXI señalando lo siguiente:

*“XXXI. **Ingresos propios:** los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, distintos a los recursos por concepto de subsidios y transferencias, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales;*

[...]”

Por lo anterior, el registro y tratamiento contable que aplica Liconsa, S.A. de C.V., de los recursos que recibe por parte del Gobierno Federal, se rigen de acuerdo con la Ley General de Contabilidad Gubernamental, que es de observancia general y de orden público para la empresa.

En este contexto, podemos asegurar que los ingresos que recibe Liconsa *-que de hecho son los únicos ingresos que recibe, dado que siempre trabaja con déficit en su operación-*, no corresponden a ingresos obtenidos por su operación.

En efecto, son ingresos, pero no acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, pues Liconsa, siempre trabaja con una pérdida fiscal, como consecuencia de ofrecer un producto, por debajo de su costo de producción.

1.4.1 Transferencias a gasto corriente

El gasto corriente, o también el mal llamado “*gastos de inversión*” (se sostiene que *está mal llamado “gastos de inversión” porque el Estado no invierte; en su defecto, realiza las operaciones necesarias que tiene que realizar por su propia naturaleza pública con el que está investido*), son gastos que realiza el Estado con motivo del desarrollo de sus funciones públicas, es decir, es aquel gasto que se hace para que el Estado pueda seguir operando, tal es el caso del pago de la nómina a sus trabajadores, renta de inmobiliario, y todos los servicios públicos que sean necesarios para la sociedad, pero que deben ser retribuidos a alguna persona.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, señala en uno de sus escritos, que:

Con base en su clasificación económica, el gasto programable del sector público se divide en gasto corriente y gasto de capital. El gasto corriente se refiere a la adquisición de bienes y servicios que realiza el sector público durante el ejercicio fiscal sin incrementar el patrimonio federal. Este tipo de gasto incluye las erogaciones necesarias para que las instituciones del gobierno proporcionen servicios públicos de salud, educación, energía eléctrica, agua potable y alcantarillado, entre otros, así como para cubrir el pago de las pensiones y los subsidios destinados a elevar el bienestar de la población de menores ingresos. Se incluyen aquí también los subsidios para los programas de desarrollo rural, la compra de medicamentos y las remuneraciones a maestros, médicos, enfermeras, policías y personal militar.¹⁶

Por tanto, se concluye que los subsidios que recibe Liconsa, por parte del Gobierno Federal, son transferencias que el Estado hace, con el fin de poder realizar las gestiones a las que se compromete con su pueblo, sin que este gasto, implique que vaya a existir algún tipo de ganancia.

¹⁶Cfr http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2006/temas/expo_motivos/em02.pdf

1.4.2 Transferencias para la adquisición de materiales y suministros

Liconsa, S.A. de C.V., recibe del Gobierno Federal por elaborar sus productos lácteos, transferencias para que pueda comprar los insumos que necesita y materiales de envase y empaque como lo son:

- Aceite vegetal (oleína de palma RBD).
- Azúcar refinada.
- Caja de cartón corrugado y separador.
- Laminación de poliéster metalizado para los envases de productos lácteos en polvo.
- Maltodextrina.
- Mezcla de vitaminas A+D3 en solución oleosa.
- Mezcla de sabor con color: chocolate, vainilla, plátano y fresa.
- Película de polietileno (coextruida para envase de lácteos).
- Premezcla de vitaminas y minerales (presentación en polvo).
- Cocoa alcalina en polvo.
- Estabilizante / Emulsificante en polvo.
- Enzima Lactasa.
- Caja plegadiza.

Por esa razón, es que el Gobierno Federal transfiere a Liconsa, S.A. de C.V., importantes cantidades de dinero, en razón de mantener la calidad de los productos que ofrece y que el propio gobierno no puede ofrecerle.

1.4.3 Transferencias para gastos de operación

Durante 2002 y hasta la fecha, la Cámara de Diputados ordenó la compra de leche nacional, al precio que la oferta y la demanda ofrecieran en territorio mexicano, razón por la cual, Liconsa, S.A. de C.V., recibió transferencias gubernamentales

para poder hacer frente a este gasto y seguir con sus operaciones; puesto que la compra de la leche a los productores nacionales, genera un gasto mayor que no se recupera porque la leche es vendida a un precio menor al costo de su producción.

Es por eso, que la Cámara de Diputados autorizó las transferencias necesarias para poder soportar el gasto en el que incurre la paraestatal.

1.5 Cobertura del PASL en México, a través de Liconsa

Liconsa, S.A. de C.V., como la empresa encargada del Programa de Abasto Social de Leche, distribuye y vende la variedad de sus productos, en las 31 entidades federativas de la República Mexicana que son Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas, así como en la Ciudad de México, principalmente a aquellas “Zonas de atención prioritaria”

Es importante señalar, que por cada una de las entidades federativas, existe un Programa de Abasto Social de Leche, es decir, si bien el programa es vigente en toda la república y de interés público, cada entidad federativa, se encarga de hacerse llegar el programa a sus comunidades y de bajarlo a la gente de sus municipios. No obstante, la Ciudad de México, cuenta con dos Programas de Abasto Social de Leche, para poderse a dar abasto con la enorme cantidad de gente que habita en la capital de la República.

Distribuye diariamente alrededor de 3.1 millones de litros de leche en 1.949 municipios de las entidades federativas antes señaladas.

1 964 375 kilómetros cuadrados se recorren a diario, para beneficiar a 3.2 millones de hogares mexicanos, que consumen leche fortificada Liconsa.¹⁷

La venta de la leche Liconsa, se pone a disposición de la población, en sus más de 10 mil puntos de distribución, mismos que se abastecen de 720 rutas fijas con personal con sus correspondientes vehículos que recorren más de 100,000 kilómetros a diario, el equivalente a dos veces la vuelta al planeta, con el objetivo de garantizar la adecuada y responsable distribución de la leche en los hogares mexicanos más necesitados.

¹⁸Número de Hogares:

3,321,116



LOCALIZACIÓN DE LAS PLANTAS INDUSTRIALES

Municipios atendidos:

1,947

Número de Puntos de Venta:

11,223

Leche distribuida en el mes:

81,065,262

Promedio diario de

Distribución de leche:

3,188,672

Dotación promedio por beneficiario:

0.519 Litros



¹⁷ Cfr <http://www.liconsa.gob.mx/abasto-social/distribucion/>

¹⁸ * Cifras actualizadas al mes de junio de 2016.

Cfr <http://www.gob.mx/liconsa/articulos/padron-de-beneficiarios-del-programa-de-abasto-social-de-liconsa?idiom=es>

CAPÍTULO II

SUJETOS OBLIGADOS AL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

2.1 Elementos esenciales del Impuesto Sobre la Renta

De manera breve, en este capítulo se comentarán los principales aspectos que integran al Impuesto Sobre la Renta, tomando como punto de partida el artículo 31, fracción IV, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo que establece los lineamientos para la creación de los impuestos en México, mismo que señala lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. 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.”

De la anterior transcripción, se desprende que los mexicanos están obligados a contribuir para satisfacer el gasto público, de acuerdo con las disposiciones que la ley señale, atendiendo siempre que las contribuciones sean tuteladas bajo los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

En ese mismo orden de ideas, la tesis de jurisprudencia P./J. 106/2006, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que es terea del legislador, señalar los elementos constitutivos de los impuestos:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. *El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de*

molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. (Tesis P./J. 106/2006)

La jurisprudencia anterior, exige que los tributos se prevean en la ley, y de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades fiscales, la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título del particular, y para que el particular pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise.

Luego entonces, es tarea de la legislación secundaria, con base en estos principios, determinar los elementos esenciales que compondrán, al Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, es oportuno señalar, que las características que integran al ISR, son las mismas en todos los impuestos. Es así, que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encontraran los siguientes elementos esenciales del ISR:

- **El sujeto obligado**

Mejor conocido como *contribuyente*, que puede ser persona física o moral.

- **La base imponible**

Las características que se toman en cuenta, para poder determinar y liquidar el impuesto, así como qué es lo que se va a gravar, es decir, la parte alícuota que será objeto del gravamen.

- **La tasa**

La Tasa es un porcentaje en general; aquella que nos sirve para determinar en el impuesto el porcentaje; cabe señalar que en algunos casos no se contempla tasa, sino tarifa o cuota.

- **Forma y época de pago**

El *cómo* y *cuándo* debe realizarse el pago a la Hacienda Pública.

Una vez presentados los elementos, que integran la naturaleza del ISR, se procede a desarrollar los mismos, para una mejor comprensión del tema.

2.1.1 Sujetos

Las normas siempre tienen como materia la regulación de la conducta humana. Luego entonces, la norma debe indicar quiénes son los sujetos que deben desplegar las conductas exigidas como obligatorias o quien debe abstenerse de ejecutarlas; es decir, debe haber un sujeto de derecho cuya conducta se refiera en la norma.

En este caso, se advierte con toda nitidez en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quiénes son los sujetos que están obligados a cumplir con el pago del ISR. De este artículo, se desprende quiénes son las personas jurídicas que la norma obliga a cumplir cuando se colocan en alguna de las hipótesis normativas que a continuación se enumera:

1. Las personas físicas y las personas morales si residen en México. Se gravan todos los ingresos que obtengan, con independencia de su

nacionalidad y de la ubicación de la fuente de riqueza de la que provengan; es decir, carece de importancia si son de nacionalidad mexicana o extranjera.

2. Las personas físicas y las personas morales que, residiendo en el extranjero, mantienen en México: (i) un establecimiento permanente o (ii) una base fija. Se gravan todos los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o a la base fija, con independencia del lugar en que se encuentre ubicada la fuente de riqueza de la que provengan tales ingresos, incluso, no tiene relevancia si las personas que poseen el establecimiento permanente o la base fija son de nacionalidad mexicana o extranjera.
3. Las personas físicas y las personas morales que no obstante que residan en el extranjero y que no mantengan en México un establecimiento permanente o una base fija, obtienen ingresos de fuente de riqueza que se considere ubicada en el país. También en este supuesto carece de importancia si la persona que percibe el ingreso y que reside en el extranjero, es de nacionalidad mexicana o extranjera.¹⁹

Lo anterior, señala con mayor claridad los supuestos jurídicos en los cuales, las personas, ya sea físicas o morales que se encuentren registradas con tal carácter en el Registro Federal de Contribuyentes se convierten en sujetos obligados al pago del ISR en México, pues la ley establece un trato diferente en atención a la calidad de la relación jurídico-tributario que se configure.

2.1.1.1 Personas Físicas

La influencia de la concepción *persona*, basada en la teoría tradicional iusnaturalista, se aprecia en todo el orden jurídico mexicano. En efecto, en el

¹⁹ Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, México, Themis, Tomo I, 1995, p. 257.

Código Civil Federal se dedica el Libro I a las Personas, dividiendo su regulación en Personas Físicas (Título I) y en Personas Morales (Título II).

Así, se encuentra en el artículo 22 que, *La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.*

Luego entonces, debe entenderse como persona física, el reconocimiento que hace el derecho a todo ser humano, quien gozará desde el momento de su nacimiento hasta su muerte, de derechos y obligaciones.

En el caso sujeto a estudio, la Ley del Impuesto Sobre la Renta identifica a las personas físicas obligas a pagar el impuesto, a todas aquellas quienes obtengan sus ingresos por las siguientes actividades:

1. Sueldos y salarios.
2. Actividades empresariales y profesionales.
3. Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.
4. Régimen de Incorporación Fiscal, también llamado RIF.
5. Arrendamiento.
6. Enajenación de bienes.
7. Adquisición de bienes.
8. Intereses.
9. Obtención de premios.
10. Dividendos.
11. De los demás ingresos.

En el punto 11, antes citado, es difícil entender qué cosa son los “demás ingresos”, sin embargo, la interpretación que considera apropiada el Pleno de la SCJN, es la siguiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 132 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN "INGRESOS DISTINTOS DE LOS SEÑALADOS EN LOS CAPÍTULOS ANTERIORES", SIN MENCIONAR CUÁLES SON ÉSTOS, NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001). El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, dispone que tratándose de personas físicas residentes en México, el objeto de ese tributo lo constituyen los ingresos percibidos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esa ley, o de cualquier otro tipo, independientemente de la fuente de donde procedan, con lo cual establece la regla general de que cualquier ingreso que incremente su patrimonio debe gravarse, a menos que exista una norma permisiva que conlleve su exclusión. En ese tenor, el artículo 132 del citado ordenamiento, al utilizar la expresión "ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores", sin mencionar cuáles son éstos, no infringe el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el análisis integral del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, permite concluir que los ingresos a que se refiere dicho artículo son los de cualquier otro tipo distintos a los obtenidos por salarios y en general, por la prestación de un servicio personal subordinado; por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles; por enajenación de bienes; por adquisición de bienes; por actividades empresariales; por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; por intereses; por obtención de premios, independientemente de la fuente de donde procedan, siempre y cuando incrementen el patrimonio del contribuyente y no exista una norma que los excluya de ser gravados, lo cual genera certeza sobre el alcance del hecho imponible previsto en el mencionado artículo 132. (2a./J. 146/2009)

Luego entonces, podemos concluir que el objeto del impuesto sobre la renta, no se agota en los supuestos señalados expresamente en la Ley, debido a que son innumerables las actividades que generan ingresos e incrementan el patrimonio de una persona física, sin ser excluidos de considerarse gravados.

2.1.1.2 Personas Morales

Las personas morales están constituidas por un conjunto de personas físicas (o más personas morales) con intereses comunes, que con su alianza simulan una entidad, para lograr con su esfuerzo un fin específico.

Es entonces que la unión de estas personas con un objetivo, integran a una sola persona que se reconoce por un nombre, denominación, o razón social, y el derecho la faculta para ser titular de derechos y deberes.

Es oportuno señalar que suelen ser también llamadas *personas jurídicas* o *personas colectivas*.

Por tanto, el legislador en un intento por reconocer ésta ficción jurídica, plasmó en el artículo 25 del Código Civil Federal,²⁰ lo que se debe entender por persona moral.

Así, se puede concluir que existe una diferencia entre las personas físicas y las personas morales que reconoce el derecho común en sus artículos 22 y 25 del Código Civil de la Federación, y que después, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, recoge estas ideas -refiriéndolos como entes distintos- para poder determinar a un sujeto identificable, en el cobro del impuesto sobre la renta.

²⁰ Artículo 25.- Son personas morales: I. La Nación, los Estados y los Municipios; II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley; III. Las sociedades civiles o mercantiles; IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal; V. Las sociedades cooperativas y mutualistas; VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley. VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

A continuación, se hace la reproducción parcial del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que identifica a los sujetos obligados al pago del impuesto:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:”

Ahora bien, el Sistema de Administración Tributaria considera que en congruencia con las leyes de orden fiscal, determina y puntualiza que las sociedades mercantiles, las asociaciones civiles, las sociedades cooperativas de producción, las instituciones de crédito, las instituciones de seguros y fianzas, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las sociedades de uniones de crédito y las sociedades de inversión de capitales, así como los organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios, y los fideicomisos con actividades empresariales, entre otros más, que realicen actividades lucrativas o que sin serlo puedan llegar a generar un lucro, la ley entonces, las reconoce bajo el régimen de personas morales con fines lucrativos.

En ese sentido, quedan perfectamente identificados quiénes son las personas físicas y morales de quienes se obtendrán el impuesto en comento.

2.1.2 Objeto

El objeto, o como mejor dicho se considera, el objetivo de la ley del impuesto sobre la renta, consiste en pagar un impuesto *sobre la totalidad de los ingresos que obtenga un sujeto, salvo ciertas y específicas excepciones identificadas en la ley.*²¹

Lo anterior, puede desprenderse de la lectura que se realice al artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que a continuación se transcribe:

²¹Las cursivas son propias.

“Artículo 1. *Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

- I. Las residentes en México, **respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.***
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, **respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.***
- III. Los residentes en el extranjero, **respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza** situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”*

Es decir, el concepto de *ingreso* es de lo que parte la ley, para imponer a un sujeto la obligación de contribuir al gasto público.

Sin embargo, algunas personas sostienen que es en esta fracción normativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuando aparece la ilegalidad del impuesto, pues consideran que la Ley, al no dar una definición expresa del término *ingreso*, queda en cuestión el objeto, siendo evidente la importancia y trascendencia que tiene.

Es entonces, que el Poder Judicial a través de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha salido en auxilio de las lagunas del legislador, con el dictado de múltiples y diferentes tesis que dirigen el camino para su correcta interpretación.

Así, se encuentra que la tesis aislada CLXXXIX/2006, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Registro 173470, Tomo XXV, publicada en Enero de 2007, en materia Administrativa, página 483, dice lo siguiente:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso",

ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables **es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona**. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. **En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.** (1a. CLXXXIX/2006)

De la transcripción anterior, se advierte medularmente que por *ingreso* se entiende cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona, el cual puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en

dinero, propiedad o servicios, alimentos o habitación, así como materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o recibir donaciones, entre otras causas.

Por lo que se puede concluir que el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es el ingreso, y este puede ser en servicios, especie o en crédito.

2.1.3 Base

Como la palabra lo indica, es *el punto de partida*,²² sobre el que se aplicará la tasa o tarifa *-o en su caso cuota-* para con ello poder hacer el cálculo del impuesto, es decir, una cantidad o importe al cual, se le aplicara o corresponderá –según sea el caso-una tasa, tarifa o cuota, cierta y determinada, para obtener el monto a pagar a la Hacienda Pública.

Así, la mecánica del Impuesto Sobre la Renta, opera de obtener la utilidad fiscal obtenida, a través de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas.

Conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2005, tenemos que en el caso de las personas morales, el impuesto se calculaba disminuyendo de todos los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, esquematizando dicho cálculo de la siguiente manera:

²²Las cursivas son propias.

INGRESOS ACUMULABLES

(-) MENOS

DEDUCCIONES AUTORIZADAS

(=) **UTILIDAD FISCAL**

(-) MENOS

PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

(-) MENOS

PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES

(=) **RESULTADO FISCAL [BASE GRAVABLE]**

(*) POR

28% TASA DEL IMPUESTO²³

(=) **IMPUESTO A CARGO**

Ahora bien, para determinar cuáles son las deducciones autorizadas que pueden disminuirse de los ingresos, deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2005 y 2006, que establecía cuáles son las erogaciones que un contribuyente puede considerar como deducibles:

²³ El período observado a Liconsa, S.A. de C.V., por el Sistema de Administración Tributaria, fue durante los ejercicios fiscales de 2005 y 2006. Por esa razón, el presente trabajo intenta ubicar al lector en el tiempo en que se realizaron las observaciones por parte del Fisco Federal a la Paraestatal. En 2005 y 2006, la LISR, señalaba una tasa del 28% para el cálculo del impuesto; actualmente, la tasa del impuesto aumentó a un 30% para las personas morales.

“Artículo 29. *Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:*

(...)”

Finalmente, dichas deducciones autorizadas debían cumplir con los requisitos que establece el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2005, a fin de que puedan ser disminuidos de los ingresos acumulables:

“Artículo 31. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*I. **Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:*

(...)”

Por consiguiente, se puede observar que para obtener la base gravable del impuesto relativo, es necesario tomar en cuenta la concurrencia de diversos conceptos jurídico-contables, para determinar la cantidad real a pagar del impuesto al fisco federal.

En ese sentido, es importante apuntar que tratándose en específico de determinados contribuyentes, la mecánica es diferente, sin embargo, ese tema será expuesto más adelante.

2.1.4 Tasa – Tarifa

La Tasa es el porcentaje o la cantidad cierta y determinada en ley, que se deberá aplicar a la base.

Es de suma importancia señalar que existe una diferencia marcada entre *TASA* y *TARIFA*, ya que el legislador reconoce un margen amplio para medir la capacidad tributaria a través de tasas y tarifas.

Esta diferencia existe en la LISR porque no puede darse el mismo trato al universo de contribuyentes, debido a que las personas físicas y las morales, así como las “*unidades económicas*”, perciben ingresos de diferentes maneras, es decir, aumentan su patrimonio de manera diversa entre ellos.

Así, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que la tasa o la tarifa en su defecto, para el cálculo del impuesto, será diferente dependiendo de la persona, ya sea física o moral, a quien se le aplique.

La Tasa es pagada por las personas morales, a quienes durante 2005, el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obligaba a calcular el impuesto sobre la renta, aplicando la tasa del 28%, al resultado fiscal obtenido en el ejercicio; ya en los años de 2010 a 2016, la tasa aplicable es del 30%.

De ahí que:

- Se tiene que calcular el impuesto para aplicar el porcentaje, y
- se deberán considerar otros conceptos jurídico-contables.

A las personas físicas, la LISR les aplica una tarifa en general. Estos contribuyentes calculan el pago mediante la aplicación de una tarifa progresiva previstas en los artículos 113 y 177, (según el caso de persona física) de la Ley vigente en 2005, para el cálculo del pago anual. Es decir, les marca una cantidad líquida y específica sobre la cual tendrán que pagar el impuesto, a diferencia de las personas morales.

2.1.5 Época de Pago

Es el periodo señalado por el legislador para cumplir con la obligación de pagar a la Hacienda Pública, sin que medie requerimiento alguno de la autoridad.

Este impuesto se entera a la Federación año con año, es decir, es de causación anual, y por ende debe pagarse en los meses que las disposiciones fiscales señalen para tal efecto cada año, (enero a marzo para personas morales y abril, para personas físicas), pero se tiene la obligación de efectuar pagos provisionales, a cuenta del impuesto.

Las personas físicas con ingresos por salarios y asimilables o con actividades empresariales, y las personas morales, ya sea en el régimen general o simplificado, la periodicidad para efectuar los pagos provisionales es mensual.

Tratándose de personas físicas con ingresos por arrendamiento, el pago es mensual, pero si los ingresos no rebasan de determinado monto, pueden no estar obligados a efectuarlos.

2.2 La no sujeción en ISR

A decir de Fernando Saíñz Bujanda, puede producirse por tres caminos:

- Porque la obligación tributaria no llegue a nacer, a pesar de haberse producido un hecho que quede comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible.
- Porque habiendo nacido la obligación, su pago sea condonado.

- Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público.²⁴

Ahora bien, conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas o excepciones son de aplicación estricta.

“Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

En vista de la transcripción anterior, es claro que el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación indica que las disposiciones fiscales que establezcan cargas o excepciones serán siempre de aplicación estricta.

Por otra parte, el artículo 17, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios de 2005 y 2006, se establecía que no se considerarían ingresos acumulables los que se obtuvieran del contribuyente por:

1. Aumento de capital,
2. Por pago de la pérdida por sus accionistas, y

²⁴ Saíenz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., España, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1991,p. 211.

3. Por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación, ni los que obtenga con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Luego entonces, la LISR, en relación con el Código Fiscal de la Federación limita los sujetos o los hechos por los cuales no se estará obligado con el cumplimiento del pago del impuesto.

2.3 Personas Morales con Fines No Lucrativos

Son personas morales que en virtud del objeto social que persiguen o de las actividades que realizan, ya sea de tipo cultural, deportivo o de beneficio social, no se les sujeta al pago del impuesto por regla general.

A continuación, se enlistan algunas de las personas morales más representativas que señala la LISR, por considerarlas como entes con fines no lucrativos.

1. Los sindicatos obreros.
2. Las asociaciones patronales.
3. Los colegios de profesionales y organismos que lo agrupen.
4. Las cámaras de comercio e industria.
5. Las instituciones de asistencia o de beneficencia.
6. Las sociedades cooperativas de consumo.
7. Las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

El listado anterior, sólo incluye a las personas morales sin fines de lucro más significativas, ello no quiere decir que sean las únicas. De manera que es evidente que este tipo de personas morales, su finalidad no es el lucro ni la

especulación económica, sino meramente buscan tener y ofrecer servicios de carácter profesional o asistencial.

2.3.1 Obligaciones

Una norma jurídica impone una obligación, sólo cuando se establece una sanción para la realización de una conducta contraria a la que se describe en la Ley.

En ese sentido, y como ya se ha expuesto anteriormente, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala la obligación para todos los mexicanos, de contribuir al gasto público de manera equitativa y proporcional ante los distintos órdenes de gobierno, ya sea federal, estatal o municipal, y deja en mano de las leyes secundarias el cumplimiento de esta obligación.

Sin embargo, es importante para poder continuar, recordar qué se entiende por el concepto de *obligación*.

Respecto al concepto de *obligación*, Rafael de Pina Vara, en su Diccionario de Derecho, nos define que se debe entender por obligación:

La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas llamada deudor, queda sujeta para otra llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor.²⁵

A partir de la definición del concepto obligación, se puede hacer un nuevo concepto de obligación en materia de derecho fiscal, en donde basta con sustituir los nombres del acreedor y deudor, por los de los sujetos que participan en la integración del impuesto; es decir, el Estado, será el acreedor o el sujeto activo, quien tiene la facultad de exigir al deudor contribuyente, o sujeto pasivo, el pago de una contribución o el cumplimiento de una acción en materia tributaria, siendo

²⁵ De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Porrúa, 1965, p. 252.

esas conductas, el objeto de esa obligación y teniendo como vínculo jurídico la coercibilidad que puede ejercer el Estado mediante sus leyes secundarias.

Con lo anterior, los supuestos bajo los cuales una persona se convierte en sujeto obligado o contribuyente del Impuesto Sobre la Renta en México, son los siguientes:

1. La residencia del sujeto.
2. La posesión de un establecimiento permanente en el país.
3. La posesión de una base fija en el país.
4. La ubicación de la fuente de riqueza de la que provenga el ingreso.

Éstos, condicionan la causación del impuesto con motivo de la percepción de ingresos. De esta manera, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala de manera clara los sujetos obligados a su cumplimiento, la prestación y el vínculo jurídico, que une legalmente a ambos sujetos de la obligación para intervenir coactivamente si el cumplimiento de la prestación no se paga voluntariamente.

2.3.1.1 Obligaciones Formales

En términos del párrafo penúltimo del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en 2005 y 2006, existía la obligación de determinar el ISR, de acuerdo con el Título II de la LISR, y a la tasa prevista en el artículo 10, LISR, en el supuesto de que enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros: Siempre que dichos ingresos exceden del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

2.3.1.2 Obligación Material

En términos de la LISR, las personas morales con fines no lucrativos deben cumplir también con otras disposiciones fiscales:

1. Llevar sus sistemas contables, y efectuar los registros contables de sus operaciones, de conformidad con el CFF, el RCFF y el RLISR.
2. Expedir comprobantes que reúnan con los requisitos fiscales.
3. Presentar en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que corresponda a cada quien por causa de este concepto. Asimismo, en este periodo, presentar la información correspondiente a las retenciones del ISR, de los pagos realizados a residentes en el extranjero, así como de las personas a las que hubieren otorgado donativos en el ejercicio fiscal inmediato anterior
4. Proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible.
5. Proporcionar y expedir las constancias de la información a que se refiere la Ley.
6. Retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de la Ley.
7. Sólo ciertas personas morales, presentarán declaración anual en la que informarán al fisco federal los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas.

Las actividades antes descritas, deben cumplirse por las personas morales con fines no lucrativos, pues si bien no están obligadas al pago del impuesto, lo cierto es que mediante este tipo de obligaciones, le permiten a la autoridad fiscalizadora tener un mejor control sobre su situación fiscal; ya que podría presentarse el caso de que en algún momento alguno de sus actos este gravado por el impuesto en comento.

2.4 Regla 3.9 “Norma para el registro contable de los subsidios y transferencias corrientes y las aportaciones de capital en el sector paraestatal.”

La regla 3.9 “Norma para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal” es de aplicación obligatoria para Liconsa, S.A. de C.V., por tratarse de una entidad paraestatal, y que de ninguna forma se contradice con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior es así, ya que Liconsa, S.A. de C.V., como parte integrante de la Administración Pública Federal Paraestatal, está obligada a llevar su contabilidad conforme ciertas y específicas características, siguiendo siempre los lineamientos y reglas establecidos por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En efecto, dentro del Manual de Contabilidad Gubernamental del Sector Paraestatal se 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.

Dicho ordenamiento, en el tercer párrafo del apartado III de la “Norma 3.9 para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal”, establece lo que a continuación se reproduce:

“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”.

De la transcripción anterior, se puede desprender que no son considerados como ingresos acumulables los subsidios destinados a cubrir déficits de operación ni las transferencias de capital recibidas del Gobierno Federal ni tampoco para determinar la Participación de los Trabajadores en las Utilidades por no provenir de la operación de la entidad paraestatal, es decir, porque no aumenta de manera positiva el patrimonio de la empresa.

Nótese que la norma referida es muy enfática en señalar en forma expresa que los subsidios y transferencias recibidos del Gobierno Federal no pueden considerarse como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, y consecuentemente, tampoco para determinar la Participación de los Trabajadores de las Utilidades.

En ese orden de ideas, es conveniente señalar, que dicha norma se ha modificado en diversas ocasiones, pero siempre ha mantenido la esencia de lo señalado anteriormente; tan es así, que a partir del año 2011, se reforzó lo señalado en el párrafo transcrito, al adicionarle que debería considerarse en la conciliación contable-fiscal como una partida contable no fiscal, precisando que los gastos efectuados con dichos recursos se consideran deducibles, al ser parte directa de la operación de las entidades.

De esta manera, interpretando en forma armónica y sistemática la legislación administrativa presupuestal y la tributaria, como lo es el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con la “Norma 3.9 para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal”, se podrá advertir que dada la situación jurídica de Liconsa, S.A. de C.V., como entidad paraestatal, debe privilegiarse lo previsto en dichos cuerpos legales y en la referida norma contable que tiene alcances tributarios, para llegar a la conclusión que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por la paraestatal, durante los ejercicios de 2005 y 2006, no deben acumularse para efectos de la determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta.

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO FISCAL APLICABLE EN LICONSA, S.A. DE C.V.

*“Todas las teorías son legítimas y ninguna tiene importancia.
Lo que importa es lo que hacen con ellas.”*

Jorge Luis Borges

3.1 Liconsa, S.A. de C.V., como sujeto del Impuesto Sobre la Renta

En el capítulo I y II del presente trabajo, ha quedado expuesta la naturaleza jurídica de Liconsa, S.A. de C.V., que es la de una sociedad mercantil en términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, como una sociedad anónima de capital variable; asimismo, por su constitución histórica y legal, también es una empresa de participación estatal mayoritaria en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y que pertenece a la administración pública paraestatal.

Con esas características, el Sistema de Administración Tributaria, determinó que Liconsa, S.A. de C.V., es una persona moral, que está obligada a observar y a cumplir con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.1.1 El Servicio de Administración Tributaria sostiene que deben ser acumulables las transferencias gubernamentales que recibe Liconsa, S.A de C.V.

El Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Grandes Contribuyentes, pretende que los recursos con carácter de subsidios y transferencias que recibe Liconsa, S.A. de C.V., por parte del Gobierno Federal, y que sirven para cubrir el déficit de operación con el que trabaja, sean acumulables para efectos del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las principales observaciones de las autoridades fiscales, concluyen que se han violado las diversas disposiciones en materia fiscal consisten en lo siguiente:

- i) Que las transferencias y subsidios recibidos por Liconsa, S.A. de C.V., por parte del Gobierno Federal destinadas al gasto corriente debieran ser consideradas como ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, según lo establece el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- ii) Que Liconsa, S.A. de C.V., encuadra en una desproporción tributaria por no considerar a los ingresos por subsidios o transferencias recibidos como acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, mientras que los gastos y adquisiciones erogados con dichos recursos fueron estimados como deducibles para la determinación del mismo tributo del ejercicio sujeto a revisión.

Lo anterior, ya que en términos del artículo 32, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la no deducibilidad de los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.

- iii) Que el ordenamiento aplicable para la regulación y acumulación de los subsidios y transferencias recibidos, lo constituye la Ley del Impuesto sobre la Renta y no así la regla 3.9 “Norma para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal” ni la Regla NIFGG SP 02 “Subsidios y Transferencias Corrientes y de Capital en sus Diferentes Modalidades” (antes NEIFGSP 003).

- iv) Que las normas contables referidas en el punto inmediato anterior, son únicamente aplicables para el propio registro contable de las operaciones

realizadas por los entes públicos, pero no así para regular las situaciones previstas en las disposiciones fiscales.

Bajo esta perspectiva, la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene una jerarquía normativa superior a las normas contables que hubiese emitido la Unidad de Contabilidad Gubernamental e Informes sobre la Gestión Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No obstante lo anterior, a decir de la autoridad fiscalizadora, no existe contradicción en las mencionadas normas contables como con la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado su ámbito de aplicación, máxime cuando las primeras prevén un procedimiento de reembolso a la Tesorería de la Federación de los recursos presupuestales recibidos de cualquier excedente que pudiera resultar al cubrir el déficit operativo mencionado.

- v) Que tanto la regla 3.9 “Norma para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal” como la regla NIFGG SP 02 “Subsidios y Transferencias Corrientes y de Capital en sus Diferentes Modalidades” (antes NEIFGSP 003), no contienen el fundamento para considerar que no se actualiza el supuesto legal previsto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes en 2005 y 2006, en cuanto a la no acumulación de los subsidios y transferencias recibidos por parte del Gobierno Federal.
- vi) Con motivo de las transferencias gubernamentales recibidas, Liconsa, S.A. de C.V., vio incrementado o aumentado en forma positiva, su patrimonio.
- vii) Las transferencias recibidas de parte del Gobierno Federal que fueron registradas en la cuenta contable denominada “540 Transferencias para Gasto Corriente”, debieron considerarse como ingresos acumulables en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en

2005 y 2006, situación que no fue demostrado por la contribuyente Liconsa, S.A. de C.V.

Precisado lo anterior y teniendo en mente lo resuelto por la autoridad fiscalizadora, podemos señalar con toda claridad que el presente trabajo consistirá en determinar si las transferencias recibidas para cubrir los déficits de operación de parte del Gobierno Federal que fueron registradas en la cuenta contable denominada “540 Transferencias para Gasto Corriente”, deben considerarse o no, como ingresos acumulables en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es por ello que la interpretación que sostienen las autoridades fiscales, es incorrecta e infundada, no solamente por la naturaleza misma de los subsidios y transferencias gubernamentales, sino que de haberse acumulado para efectos del Impuesto Sobre la Renta los recursos fiscales recibidos, se habría transgredido lo establecido en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal y su Reglamento vigente en 2005 y la “Norma 3.9 para el Registro Contable de los Subsidios y Transferencias Corrientes y las Aportaciones de Capital en el Sector Paraestatal”, lo cual obviamente hubiese generado una afectación a Liconsa, S.A. de C.V., y a los servidores públicos encargados, que prestan sus servicios en dicha entidad gubernamental.

3.1.2 Criterios que sostienen que no se debe considerar como acumulables las transferencias a Liconsa, S.A. de C.V.

Por estimar la autoridad fiscal que los subsidios y transferencias gubernamentales que recibe Liconsa, S.A. de C.V., son ingresos acumulables porque encuadran dentro de la hipótesis del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es que a continuación, se exponen los siguientes criterios que sostiene que dichos recursos no deben considerarse como ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Los subsidios y transferencias gubernamentales que recibe Liconsa, S.A. de C.V., y que cubre los siguientes conceptos:

- 1) Compra de leche en polvo de importación,
- 2) Adquisición de leche nacional, y
- 3) Gastos de operación de centros de acopio,

NO deben considerarse como acumulables en términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se reitera nuevamente que los subsidios y transferencias otorgados por parte del Gobierno Federal en su carácter de accionista mayoritario principal, fueron utilizados en su totalidad para los fines autorizados como lo es la compra de materia prima (leche líquida de productores nacionales y leche en polvo de importación), así como la adquisición de material de envase y empaque; por lo que los recursos fiscales aludidos no provienen de la operación normal de la empresa, ni son generados por los trabajadores; dichos recursos sirven para absorber el déficit de operación que se genera al vender el producto a los sectores urbanos y rurales en condiciones de pobreza, rezago y marginación, inscritos en el Programa de Abasto Social de Leche, por debajo de su costo de producción y operación.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, Liconsa como entidad paraestatal, maneja y eroga sus recursos por medio de sus órganos internos, sin embargo, en lo que se refiere a la percepción de subsidios y transferencias, los recibe la Tesorería de la Federación en los términos que se fijan en los presupuestos de egresos anuales, debiendo manejarlos y administrarlos por sus propios órganos y sujetarse a los controles e informes respectivos, de conformidad con la legislación aplicable.

En estos términos, Liconsa, S.A. de C.V., con fundamento en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley Federal de las Entidades Paraestatales y la Ley General de Desarrollo Social, recibe recursos federales en

la modalidad de *subsidios y transferencias* con cargo al presupuesto de egresos de la Federación, situación que es reconocida por la propia autoridad fiscal.

De esta manera, Liconsa, S.A. de C.V., recibe recursos federales a través de subsidios y transferencias con cargo al Presupuesto de Egresos para la ejecución e implementación del “Programa de Abasto Social de Leche”, con base en lo preceptuado en el numeral 2, fracciones XI y XIV del Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2005 y 2006 (que son los ejercicios cuyas obligaciones fueron sujetas a revisión por parte de la autoridad fiscal), en relación con el actual artículo 2, fracción XI del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, es que se le debe considerar como una entidad apoyada.

Es muy importante mencionar que en la Ley Federal de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, misma que estuvo vigente en los primeros meses del ejercicio de 2006, no se hacía referencia alguna a que si los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por parte del Gobierno Federal con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación debían considerarse como ingresos propios.

Sin embargo, con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de marzo de 2006 (en vigor a partir del 1 de abril del mismo año), misma que abrogó a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, nos proporciona una mayor claridad conceptual para llegar a la conclusión de que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por parte del Gobierno Federal no deben considerarse como ingresos propios.

LICONSA 2005	LICONSA 2006
<p><u>Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en ejercicio 2005</u> –periodo en revisión-, disponía en sus artículos 8, 39 y 42 literalmente lo siguiente:</p> <p><i>“Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal Ley abrogada DOF 30-03-2006</i></p> <p>(...)</p> <p>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.”</p> <p>(...)</p> <p>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</p>	<p><u>Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria vigente a partir del 2006.</u> el artículo 2, fracción LIV, define que las transferencias gubernamentales deben entenderse como 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 a otorgamiento de subsidios, tal como se transcribe a continuación:</p> <p>“Artículo 2.- Para efectos de esta Ley, se entenderá por:</p> <p><u>LIV. Transferencias:</u> 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</p>

<p>serán autorizados expresamente por dicha Secretaría.” (...)</p> <p>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.”</p>	<p>contratados en moneda nacional o extranjera;...”</p> <p><u>XXXI. Ingresos propios:</u> los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, distintos a los recursos por concepto de subsidios y transferencias, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales;”</p>
---	--

Es importante señalar que el hecho de que la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, misma que estuvo vigente únicamente durante los primeros meses del ejercicio de 2006, no se desprende que los subsidios y transferencias sean considerados como “*ingresos propios*”, pues no indica de ninguna manera que se asuma que dicho concepto constituya en sí mismo ingresos propios, y menos aún, que puedan considerarse como ingresos acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 2, fracción XXXI de la nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, son **ingresos propios** de las entidades paraestatales, como lo es Liconsa, S.A. de C.V., los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, **distintos a los recursos por concepto de subsidios y transferencias**, conforme al diverso numeral 52 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales:

“XXXI. Ingresos propios: los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, distintos a los recursos por

concepto de subsidios y transferencias, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales; [...]

Tan es así que en los artículos 83, 84, 85, 122 y 175 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria se establecen los casos en que procede el reintegro de los recursos federales no devengados recibidos por las entidades paraestatales apoyadas.

Habiendo dejado en claro la naturaleza jurídica de Liconsa, S.A. de C.V., como entidad paraestatal, así como el programa que implementa, que es de carácter prioritario, se abordará el concepto de subsidios y transferencias gubernamentales.

Concepto de subsidios y transferencias gubernamentales

Los subsidios pueden definirse como un apoyo de carácter económico que el Estado concede por periodos determinados y que son destinados a determinado consumo o a la producción de un producto, con la intención de alcanzar metas sociales, o bien para favorecer a determinadas personas, actividades o zonas de un país.

También suelen otorgarse por el Estado a las empresas privadas, con el fin de evitar que posibles aumentos de tarifas lleguen a los consumidores finales de los productos o servicios que ellas proveen, y así proteger la economía regional (principalmente en épocas de inflación).

En nuestro país, la legislación regula básicamente el otorgamiento de los subsidios 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 cargo a impuestos federales, por ejemplo, piénsese en el subsidio para el empleo cuyas reglas fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007 y que entraron en vigor el 1° de enero de 2008.

En el segundo caso, los subsidios se otorgan a través de los presupuestos de egresos de la Federación, en los cuales el Estado mexicano, medularmente prevé erogaciones por concepto de subsidios y aportaciones, los cuales deben ser otorgados atendiendo a diversos principios y criterios.

En concordancia con lo anterior, el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2006, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2005, en su artículo 2, fracción XLIII, se define a los subsidios como las asignaciones de recursos federales previstas que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad o a las entidades federativas para fomentar el desarrollo de actividades prioritarias de interés general como son, entre otras, proporcionar a los usuarios o consumidores, los bienes y servicios a precios y tarifas por debajo de los de mercado. Asimismo, a los recursos federales que el Gobierno Federal otorga a los diferentes sectores de la sociedad y a los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios, como apoyos económicos sean de carácter recuperable o no.

En el actual artículo 2, fracción LIII de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria define a los subsidios como aquellas 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.

De tal forma que, de conformidad con el numeral 28 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el proyecto de Presupuesto de Egresos 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, inversión física, inversión financiera, otras erogaciones de capital, subsidios, transferencias, ayudas, participaciones y aportaciones federales.

Así las cosas, la legislación tanto fiscal como administrativa-presupuestal contiene la mecánica básica a través de la cual las autoridades competentes, con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación o mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual de un impuesto, conceden a ciertos agentes de la economía un apoyo de orden financiero, a efecto de que, contribuyan a los fines y objetivos que el Estado determina en materia de política económica o del proceso de desarrollo.

Sirve de apoyo a lo antes expuesto la tesis 2a. CXXII/99, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible a foja 591 del tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta del mes de Octubre de 1999, cuyo rubro y texto es del tenor literal siguiente:

SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA. *Los subsidios constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de sus facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de 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.(Tesis 2a. CXXII/99)

Dicho lo anterior, ahora conviene referir lo que debe entenderse como transferencias gubernamentales, concepto específico que constituye parte importante del presente trabajo.

El Diccionario de la Real Academia Española, define al término transferencia (Del lat. *transferens*, -entis, part. act. de *transferre*, transferir), entre otras acepciones, como la operación por la que se transfiere una cantidad de dinero de una cuenta bancaria a otra, o aquella que, según la ley, y sin aumentar el gasto total de un presupuesto, varía la adscripción de las distintas partidas.

Para nuestros efectos, es necesario acudir a la definición legal aportada por el artículo 2 del Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2006, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2005, en cuyo artículo 2, fracción XLIV, se definen a las transferencias como las asignaciones previstas en los presupuestos de las dependencias destinadas a las entidades bajo su coordinación sectorial y a sus órganos administrativos desconcentrados, así como, en el caso de la Secretaría, las asignaciones para las entidades no coordinadas sectorialmente, para sufragar los gastos de operación y de capital, entre otros: remuneraciones al personal; construcción y/o conservación de obras; adquisición de todo tipo de bienes; contratación de servicios, así como las transferencias *para cubrir el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios, con la finalidad de mantener los niveles de los bienes y servicios que prestan de acuerdo con las actividades que tienen encomendadas por ley.* Incluye las transferencias 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.

En relación con lo anterior, una similar definición nos proporciona el artículo 2, fracción LIV de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, según el cual las transferencias (gubernamentales) 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 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.

Ahora bien, conviene traer a colación, algunos ejemplos de definiciones para poder conceptualizar y entender mejor el concepto de transferencia.

El Clasificador por Objeto del Gasto para la Administración Pública Federal publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2010, considera al concepto “4100 Transferencias internas y asignaciones al Sector Público”, como las asignaciones destinadas en su caso a los entes públicos contenidos en el Presupuesto de Egresos con el objeto de sufragar gastos inherentes a sus atribuciones.

Asimismo, en el Clasificador antes mencionado se prevé como definición de la partida específica “41501 Transferencias para cubrir el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios”, como asignaciones del Gobierno Federal destinadas al apoyo de las entidades para cubrir el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios.

Por tanto, tomando en cuenta las definiciones antes aportadas, podemos desprender los elementos que en forma general distinguen y conceptualizan a una transferencia gubernamental, independientemente de la clasificación o nombre que se le designe para efectos contables:

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.
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 dichos subsidios, así como las asignaciones para el apoyo de las entidades vinculados con operaciones de inversión financiera o para el pago de intereses, comisiones y gastos, derivados de créditos contratados con moneda nacional y extranjera, por lo que la finalidad de dichas asignaciones es del sufragar los gastos de operación.

Conviene destacar que, para efectos del presente trabajo, las transferencias gubernamentales no solamente están referidas a los gastos de operación y de capital, sino también están vinculadas y asociadas con los subsidios, cuando son otorgadas por el Gobierno Federal para el déficit de operación y los gastos de administración relacionados con los mismos.

Una vez definidos los conceptos de subsidios y transferencias gubernamentales, a continuación se procederá a desentrañar el concepto de ingreso.

Concepto de ingreso

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios de 2005 y 2006, refería el procedimiento para calcular la base gravable del impuesto sobre la renta, mismo que preveía que la utilidad fiscal se obtiene disminuyendo las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio. A la utilidad fiscal así obtenida, en su caso, se le disminuirá la

participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio así como las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Por su parte, el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005 y 2006, establece 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.

A continuación, se transcribe el artículo en cuestión, sólo en aquella parte que nos interesa, misma que es del tenor siguiente:

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

[...].”

Dado que ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta ni en su Reglamento, ni en ningún otro ordenamiento legal se contempla una definición expresa del

concepto “ingreso”, es necesario acudir a una interpretación del mismo, siguiendo lo previsto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se señala, el principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, ordenando que aquellas disposiciones que impongan cargas a los particulares, así como las que establezcan excepciones a las mismas, y las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, mientras que en las demás disposiciones que se refieran a conceptos distintos al sujeto, objeto, tasa o tarifa, se pueden aplicar utilizando cualquier método de interpretación jurídica.

En este sentido, interpretar significa desentrañar el sentido de las normas jurídicas para estar en posibilidad de aplicarlas y en su caso, cumplir adecuadamente el mandato que en ellas se contiene.

Al respecto, nuestros Tribunales han sostenido que cualquier disposición debe ser objeto en primer lugar de una interpretación literal, la cual consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

Sirve de fundamento a lo antes mencionado, la tesis 2ª. CXLII/99 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a foja 406 del tomo X del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta del mes de Diciembre de 1999, cuyo rubro es del tenor literal siguiente:

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o

de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.(Tesis 2ª. CXLII/99)

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española, define la palabra ingreso (*Del lat. ingressus*) como el “caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas”.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre este concepto, según se puede observar de la siguiente transcripción de la tesis 1a. CLXXXIX/2006, visible a foja 483 del tomo XXV del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta del mes de enero de 2007, misma que es del tenor literal siguiente:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. *Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus*

ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.(Tesis 1a. CLXXXIX/2006)

De igual forma resulta ilustrativa para el tema que nos ocupa la siguiente tesis 1ª. XVII/2006 visible a foja 645 del tomo XXIII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta del mes de Febrero de 2006, misma que es del tenor literal siguiente:

RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL GRAVAR LOS INGRESOS EN CRÉDITO, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, define cuáles son los ingresos acumulables, es decir, determina cuáles son gravables y, por ende, constituyen el objeto del tributo referido. Por su parte, el artículo 18 del citado ordenamiento establece las fechas en las que se consideran obtenidos los ingresos. Así, la circunstancia de que en dichos numerales se prevea la obligación de acumular los ingresos en crédito a los restantes ingresos percibidos por las personas morales, no viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello, considerando la naturaleza del impuesto, así como el objeto que grava, en virtud de que la legislación fiscal no estima relevante la entrada en efectivo, sino la obtención del ingreso, incluso uno en crédito, entendido éste como afectación positiva en el haber patrimonial del causante. De esta manera, al obtenerse ingresos en crédito, la persona no percibe necesariamente efectivo u otros bienes, pero sí ingresa en su haber patrimonial un derecho de crédito que le permitirá obligar a su deudor a que cumpla la*

contraprestación a su cargo, aun en contra de su voluntad, misma que puede consistir en la entrega de efectivo o bienes, o en la prestación de un servicio. En efecto, el derecho de crédito y, por tanto, la modificación en el haber patrimonial, se adquiere con independencia de cuándo se obtenga materialmente el cobro de la contraprestación respectiva. Consecuentemente, sería erróneo señalar que los ingresos en crédito se identifican con una capacidad económica ficticia o aparente y, por ende, calificarlos como violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que este tipo de ingresos se traducen en una afectación positiva en el haber patrimonial de los causantes, aunque no se reflejen inmediatamente en dinero en efectivo. De ahí que los ingresos en crédito representen un innegable acceso a una manifestación patrimonial positiva, sobre la cual el contribuyente tiene completo dominio, toda vez que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando su monto puede conocerse con razonable precisión.(Tesis 1ª. XVII/2006)

Asimismo conviene traer a consideración la tesis P.XCIX/97 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible a foja 159 del tomo V del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta del mes de Junio de 1997, misma que se reproduce a continuación:

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).(Tesis P.XCIX/97)

Con base en su definición gramatical y en los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el “ingreso” es aquella percepción que *“modifica positivamente el patrimonio de una persona”*.

Consecuentemente, los ingresos por la obtención de dinero, bienes, servicios, créditos o de cualquier otro tipo que grava la Ley del Impuesto sobre la Renta deben forzosamente traducirse en la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo que modifique e incremente su patrimonio.

Bajo esta tesitura, para determinar si Liconsa, S.A. de C.V., tiene un ingreso susceptible de acumulación, 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 existirá tal ingreso y, en consecuencia, tampoco existirá la obligación de acumularlo.

Con base en lo que se ha expuesto en párrafos anteriores, tomando en consideración la legislación administrativa presupuestaria y fiscal, debemos concluir que, contrariamente a lo sostenido por las autoridades fiscales, no es posible considerar como ingreso acumulable a los referidos subsidios y transferencias gubernamentales que la paraestatal registró en la cuenta “4105 Subsidios y Transferencias Corrientes”, para efectos de determinar la base del impuesto sobre la renta de los ejercicios de 2005 y 2006.

Lo anterior, ya que al momento de que recibe por parte del Gobierno Federal subsidios y transferencias en relación con la implementación del programa social “Programa de Abasto Social de Leche”, no existe una auténtica modificación patrimonial de manera positiva, como lo argumentó la autoridad fiscal, pues su naturaleza es de una aportación federal para cubrir el flujo deficiente de su operación, encaminada a mantener el precio de la leche en un costo más bajo al de producción, para que la población en condiciones de pobreza pueda acceder al producto.

Máxime si tomamos en consideración que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos durante el ejercicio de 2006, no provienen de

productos o rendimiento de capital de trabajo o de la combinación ambos, ni tampoco de la realización de actividades comerciales e industriales por actividad directa de la paraestatal; esto es, no son ingresos propios, obtenidos de la actividad de Liconsa, S.A. de C.V.

En efecto, dichos recursos federales que se otorgan con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio que se trate, no se generan con la operación normal de Liconsa, S.A. de C.V., pues los mismos tienen la finalidad de apoyar una actividad de desarrollo social que se considera de carácter prioritario en términos de los artículos 18 y 19 de la Ley General de Desarrollo Social, que es el desarrollo de las capacidades básicas mejorando la nutrición y alimentación de las personas en situación de pobreza.

Lo que es más, no podría darse esta modificación patrimonial positiva a favor de Liconsa, S.A. de C.V., como erróneamente lo estima la autoridad fiscal, pues los recursos federales recibidos en forma de subsidios y transferencias gubernamentales, en términos del Decreto del Presupuesto de Egresos del ejercicio de 2006, en relación con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, no son empleados para generar riqueza o utilidad a la paraestatal en el desarrollo de sus actividades, sino que se destinan para la adecuada implementación del combate de la pobreza de los beneficiarios del “Programa de Abasto Social de Leche” mediante el ahorro generado por la diferencia del precio de la leche “Liconsa” (\$3.50 del 1° de enero hasta el 16 de noviembre de 2006 y, a partir del 17 de noviembre de 2006 de \$4.50) y la leche expedida a nivel comercial.

Por lo que se reitera que Liconsa, S.A. de C.V., recibe año con año subsidios y aportaciones por parte del Gobierno Federal en su carácter de accionista mayoritario principal, los cuales fueron utilizados para los fines autorizados como lo es la compra de materia prima (leche líquida de productores nacionales y leche en polvo de importación), así como la adquisición de material de envase y empaque; por lo que los recursos fiscales aludidos no provienen de la operación normal de la empresa, ni son generados por los trabajadores, dichos

recursos sirven para absorber el déficit de operación que se genera al vender el litro de leche a los sectores urbanos y rurales en condiciones de pobreza, rezago y marginación, inscritos en el Programa de Abasto Social de Leche por debajo de su costo de producción y operación.

Conviene recordar que a partir del 1° de abril de 2006, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria considera que las transferencias gubernamentales y los subsidios recibidos no pueden considerarse como ingresos propios de Liconsa, S.A. de C.V., según lo establece su artículo 2, fracción XXXI. En efecto, la hipótesis contenida en dicho numeral los excluye en forma expresa, máxime si tomamos en consideración que derivan de partidas presupuestales para los programas de desarrollo social que son previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación y que no pueden destinarse a fines distintos.

Esto es, el artículo 2, fracción XXXI de la nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria claramente define que serán ingresos propios de las entidades paraestatales, como Liconsa, S.A. de C.V., aquellos que reciban por cualquier concepto distintos a los recibidos por los subsidios y transferencias.

La porción normativa contenida en dicho numeral es del tenor literal siguiente:

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

[...]

*XXXI. Ingresos propios: los recursos que por cualquier concepto obtengan las entidades, **distintos a los recursos por concepto de subsidios y transferencias**, conforme a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales”.*

Luego entonces, podrá advertirse que, tan no constituyen ingresos propios que incrementan el patrimonio de las entidades paraestatales como Liconsa, S.A. de C.V., que en diferentes preceptos legales, tales como los que se contienen en

los artículos 83, 84, 85, 122 y 175 del Reglamento de la actual Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, 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 como actividades prioritarias.

Incluso, en el artículo 46 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente durante los primeros meses del ejercicio de 2006 (ejercicio cuyas obligaciones fueron sujetas a revisión por la autoridad fiscal), se establecía que las entidades paraestatales como lo es Liconsa, S.A. de C.V., que hubiesen recibido recursos por concepto de transferencias y que al 31 de diciembre no hayan sido devengados, deberán reintegrar el importe disponible a la Tesorería de la Federación durante los primeros 5 días hábiles del mes de enero inmediato siguiente.

Dichos ordenamientos vigentes en el transcurso del ejercicio fiscal de 2006, dejan patente la voluntad del legislador de no considerar como ingreso propio los recursos obtenidos por concepto de subsidios y transferencias gubernamentales.

Si se considerase que los subsidios y transferencias gubernamentales son un ingreso acumulable para fines del impuesto sobre la renta, se llegaría al absurdo de concluir que el beneficio obtenido o recibido por los sujetos destinatarios de la implementación y operación de programas sociales prioritarios (las familias que obtienen el beneficio de la leche), constituiría ingreso acumulable también para ellos, situación que de ninguna forma debe admitirse, pues dichos recursos están dirigidos a una actividad de desarrollo social de carácter prioritario, tendiente a mejorar el nivel de vida de las personas en condición de pobreza.

Asumir tal postura implicaría desconocer la esencia y la naturaleza jurídica de los subsidios y transferencias gubernamentales, conceptos que están íntimamente relacionados con la implementación de programas gubernamentales prioritarios tendientes a satisfacer necesidades sociales, lo cual haría nugatorio la

finalidad que el legislador pretendió otorgar con el fin de fomentar y mejorar actividades y sectores sociales.

Sirve de apoyo a lo anterior por analogía, la siguiente tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, consultable en la página 202 de la Revista de dicho órgano jurisdiccional Año IX, número 92 del mes de agosto de 1987, la cual es del tenor literal siguiente:

INGRESOS OBTENIDOS POR SUBSIDIOS OTORGADOS POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA FOMENTO INDUSTRIAL.- De conformidad con lo establecido por el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1980, los ingresos obtenidos por subsidios otorgados por el Gobierno Federal para promover y estimular el fomento del empleo y la inversión en las actividades industriales de las empresas, no eran acumulables para el efecto del pago del impuesto sobre la renta, por no provenir dichos ingresos de productos o rendimientos de capital, de trabajo o de la combinación de ambos, ni tampoco de la realización de actividades comerciales e industriales o por actividad directa de las empresas por lo que dicho subsidio no forma parte de la base del impuesto de los contribuyentes mayores, toda vez que esta será el ingreso global gravable, es la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley.(36)

Acorde con lo que se ha desarrollado en párrafos anteriores, y del criterio antes citado de nuestro Tribunal Administrativo, tenemos que los subsidios son aquellas 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; y que las transferencias gubernamentales son recursos federales previstos en los presupuestos de las dependencias (en este caso la Secretaría de Desarrollo Social) con la finalidad de cubrir los gastos de operación y capital, incluyendo el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios; luego entonces, tenemos que los recursos obtenidos por tales

conceptos no incrementan el patrimonio de una entidad paraestatal, atendiendo al origen, naturaleza y finalidad de los mismos, ya que *dichos ingresos 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 o por actividad directa de la empresa, por lo que dicho subsidio no forma parte de la base gravable del impuesto sobre la renta,*²⁶ según se establece en la Ley General de Desarrollo Social, la Ley Federal de Entidades Paraestatales y el Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio de 2006, en conjunto con la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria constituye un elemento adicional para sustentar esta postura.

Por lo que se insiste, resultaría absurdo considerar a los recursos obtenidos por subsidios y transferencias gubernamentales como ingresos acumulables, puesto a que tienen el propósito de implementar programas sociales y cubrir gastos de operación y capital que están asociados con los propios subsidios otorgados, como lo puede ser el adquirir materiales y suministros para compra de leche en polvo de importación, por tanto resulta evidente, que los mismos no se recibieron para generar una utilidad o rendimiento a Liconsa, S.A. de C.V.

Ahora bien, todo lo antes expuesto en ninguna forma contradice lo establecido en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005 y 2006, en cuanto a la acumulación de los ingresos que debe realizar el contribuyente para efectos del impuesto sobre la renta, sino que lo establecido en la legislación administrativa, complementa al ordenamiento fiscal referido para desentrañar la naturaleza de los recursos recibidos por Liconsa, S.A. de C.V., con el fin de otorgarle el adecuado tratamiento fiscal; sobre todo si se toma en cuenta que Liconsa, S.A. de C.V., conforme al principio: “toda autoridad puede actuar únicamente conforme a lo que tiene estrictamente permitido”, está obligada a dar cumplimiento a la regulación administrativa, entre otras al Presupuesto de Egresos de la Federación, así como en su momento, a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y a la actual Ley Federal de Presupuesto y

²⁶ Las cursivas son propias.

Responsabilidad Hacendaria y su Reglamento, por lo que resulta necesario articular dicha normatividad con la legislación fiscal, utilizando el método de interpretación sistemática.

Este método de interpretación (que no tomó en consideración la autoridad fiscal al señalar que únicamente debe atenderse al artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), consiste en una interpretación armónica de las normas, es decir, de la lectura de una sola norma o una parte de ella no puede advertirse el sentido que el legislador pretendió darle, sino debe tomarse en consideración el sistema de disposiciones que integran el contexto de la norma a interpretar, para poder desentrañar el significado y el contenido de la misma.

Dicho de otra manera, el intérprete debe ubicar la norma en el conjunto de normas de las que emana, y consiste en el estudio de la norma en relación con las otras normas, sean pertenecientes al artículo en el que se inserta el precepto; al capítulo o título del que forma parte, así como a otras normas del ordenamiento jurídico de la nación; entre ellos, necesariamente, las normas, los principios y valores constitucionales. Así, “atiende a la estructura y posición de un instituto jurídico, de un precepto jurídico en el complejo global del ordenamiento”²⁷. En otros términos, la interpretación debe efectuarse tomando en cuenta el fin total del ordenamiento jurídico, en relación con el precepto interpretado.

Corroboran lo anterior los siguientes criterios de nuestros máximos tribunales:

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la

²⁷ FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, *Reflexiones en torno a la interpretación de la Constitución, en Interpretación Constitucional, una aproximación al debate*, Bolivia, Tribunal Constitucional, Konrad Adenauer, Sucre, 1999, p. 9.

verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Es evidente que la interpretación sistemática de las leyes en materia fiscal puede admitir diversos métodos de interpretación.

LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. *Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.*

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una*

contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Luego entonces, la función del juzgador será interpretar conforme al contexto social del problema planteado.

LEYES. INTERPRETACIÓN JURÍDICA DE LAS. *Conforme a los principios lógicos que rigen en materia de hermenéutica o interpretación de las leyes y de sus normas en general, unas y otras han de ser ponderadas conjunta y no parcialmente, armónica y no aisladamente, para desentrañar la intención del legislador, resolver la cuestión efectivamente planteada y evitar la incongruencia o contradicción, que repugna a la razón y a la correcta administración de la justicia.*

Así las cosas, se coincide con la interpretación de nuestro Máximo Tribunal de que las leyes deberán analizarse de manera armónica entre ellas.

Luego entonces, para la interpretación de textos normativos, como en el presente caso, debe tomarse en cuenta el sentido propio de sus palabras, pero en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al fin, eficacia y finalidad de la cuestión regulada.

Lo anterior, debido a que la ley tributaria prevé el supuesto o hipótesis normativa, sin embargo no puede prever la diversidad de casos específicos, es por ello que debe atenderse a la circunstancia en particular, los antecedentes, la

normativa aplicable, la exposición de motivos de la norma a aplicar, y sobre todo, al sistema normativo que forma nuestro Estado de Derecho.

Luego entonces, con apoyo en lo anterior, se tiene que los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos no deben acumularse según lo previsto en el numeral 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005 y 2006, pues este último precepto establece concretamente los conceptos que 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 Código Fiscal de la Federación, así como atendiendo al método de interpretación sistemática, los contribuyentes sólo deberán acumular aquellos ingresos que estén considerados como tales en la ley, así como en las disposiciones que resulten aplicables específicamente a cada contribuyente (en el caso de Liconsa, S.A. de C.V., la legislación que las entidades paraestatales deben cumplir).

Esta postura es igualmente corroborada, con la siguiente tesis en relación con lo resuelto por la Primera 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 el propósito de fomentar el desarrollo de ciertas áreas, como a continuación se identifica:

”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. (Tesis 1a. CCXXX/2011).²⁸

En términos del criterio transcrito, sólo en el caso de que se establezca textualmente que un determinado subsidio debe ser acumulable, el mismo deberá de ser considerado como un ingreso gravable, situación que al no actualizarse en el caso que nos ocupa, corrobora que los subsidios y transferencias gubernamentales no deberán ser acumulados para la determinación del impuesto sobre la renta.

Es cierto que el criterio antes reproducido constituye un criterio aislado que aún no integra jurisprudencia. Sin embargo, ello no quiere decir que no deba tomarse en cuenta para la mejor comprensión del presente caso, pues la misma puede dar un criterio orientador para definir si los subsidios y transferencias gubernamentales recibidos por la demandante deben considerarse acumulables o no para efectos del impuesto sobre la renta, atendiendo a la naturaleza y finalidad de los recursos recibidos.

En este sentido, también resulta ilustrativo y como un criterio a tomar en consideración por la naturaleza de los recursos que aborda, el siguiente:

²⁸ Tesis 1a. CCXXX/2011 (9a.) visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro II, Noviembre de 2011, Tomo I, Décima Época, página 200.

ESTÍMULO FISCAL A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 219 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005. NO CONSTITUYE UN INGRESO ACUMULABLE.- El artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, otorga: "... un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos en investigación y desarrollo tecnológico que realicen en el ejercicio, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito". Al respecto, el **artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta** en su primer párrafo establece que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio. De igual forma en su segundo párrafo señala que no se consideran ingresos, los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida efectuado por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital. **Sin embargo, este numeral no le es aplicable** al Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo de Tecnología regulado en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, **en virtud de que no atiende a la esencia, naturaleza jurídica y finalidad** de los estímulos fiscales que son **subsidios económicos concedidos por la Ley a un contribuyente, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales**, y la obligación impositiva de dicho estímulo la asume el Estado, por lo tanto el estímulo fiscal se traduce en la disminución o en el no pago de un impuesto a cargo de los beneficiarios del estímulo, en tanto que el mismo corre a cargo del Estado. En este sentido de considerar al Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo de Tecnología **como un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, haría nugatorio el beneficio que se pretendió con su creación, pues por un lado la actora tendría que considerar el importe del estímulo aprobado como un ingreso acumulable, y con base en ello, calcular y determinar el impuesto sobre la renta a su**

cargo; y por el otro podría disminuir en ese monto el impuesto que hubiese causado en el ejercicio, derivado de lo cual no obtendría el beneficio que se pretendió con su creación y el Estado no asumiría dicha carga impositiva.²⁹

Lo anterior fortalece nuestra postura.

Bajo esta óptica, debe concluirse que de los recursos federales recibidos por Liconsa, S.A. de C.V., en su modalidad de subsidios y transferencias gubernamentales, no generan un ingreso acumulable en los términos del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues si bien la empresa recibe recursos federales derivados de partidas previstas en el Presupuesto de Egresos de la Federación para implementar y operar programas sociales que beneficiarán a un sector de la población, también lo es que este supuesto no se ubica en ninguna 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, *máxime cuando no existe un incremento positivo en el patrimonio de Liconsa, S.A. de C.V.*

De esta forma, resulta contrario a derecho que la autoridad fiscal considere que las transferencias del Gobierno Federal recibidas, debieron acumularse para efectos del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio de 2006, ya que si bien se recibieron recursos federales derivados de partidas previstas relacionadas para implementar y operar programas sociales, también lo es que interpretando la norma sistemáticamente, podemos concluir que no se configura la hipótesis prevista en el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no existe un incremento patrimonial real.

²⁹ Tesis VI-P-2aS-495 emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, consultable en la página 92 de la Revista de dicho órgano jurisdiccional Año III, número 29 del mes de mayo de 2010.

3.2 Pago a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades

La autoridad hacendaria está considerando las Transferencias Gubernamentales que recibe Liconsa, S.A. de C.V., como ingresos acumulables para efectos del ISR, en ese mismo sentido, es que debe hacerse el correspondiente pago de la PTU.

El Pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades sería aproximadamente por 158 millones de pesos (determinados sólo desde el ejercicio fiscal de 2005 hasta el año de 2010), cantidad que es significativa y que a fin de cuentas, deberá solicitar Liconsa, S.A. de C.V., a la SHCP para poder hacer frente al crédito fiscal determinado, lo cual evidentemente no tiene sentido pretenderlo.

3.3 Antecedente para las demás dependencias federales en la misma situación.

El mismo problema se presenta en otras empresas de participación estatal, por ejemplo, la empresa paraestatal Diconsa, S.A. de C.V., a quien el Servicio de Administración Tributaria, también requirió por los años de 2005 y 2006 para que presentara su declaración anual complementaria para efectos del Impuesto Sobre la Renta; quien debido a las constantes presiones del personal de la autoridad hacendaria, Diconsa, S.A. de C.V., tuvo que considerar como ingresos acumulables los recursos fiscales otorgados por el Gobierno Federal, presentando en el año 2010 las declaraciones complementarias por los años de 2005 y 2006, no obstante que existen criterios y normatividad aplicable, a este tipo de entidades gubernamentales en donde se establece que los subsidios y transferencias otorgados por el Gobierno Federal *no* son ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Otro caso similar, sucede con las Administraciones Portuarias Integrales, (que también pertenecen a la Relación de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal) a quienes el Servicio de Administración Tributaria aplicó el mismo

criterio al considerar las transferencias gubernamentales como ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, se desconocen los años y cuáles fueron en su momento las acciones tomadas, o las respuestas, por parte de los funcionarios de la Administración Portuaria Integral y de la situación actual que guarda el caso.

Luego entonces, es necesario se fije un criterio de tratamiento fiscal, para las diversas dependencias de la Administración Pública Federal, que permita el fortalecimiento de las Instituciones de Desarrollo Social y demás dependencias de la Administración Pública Federal, pues como se ha mencionado con anterioridad, su fin no es la especulación, sino el de dar respuesta a los problemas sociales y contribuir al desarrollo como agentes del gobierno.

Por lo que, si los actuales tratamientos fiscales para estas empresas, están teniendo un impacto negativo en el cumplimiento de los diferentes programas del Ejecutivo Federal, se estaría llegando al absurdo de estar “sacando dinero de la bolsa derecha del pantalón, para meterlo en la izquierda del mismo”, con este ejemplo, es evidente que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está erogando un gasto para contribuir a los programas del Ejecutivo Federal, pero al mismo tiempo, pide le sea devuelto la transferencia gubernamental con la que supuestamente pretende “apoyar” para que se dé debido cumplimiento a una Ley Federal, por encima de muchas otras leyes también Federales.



De modo que, al ser varias las dependencias federales que se encuentran en la misma situación jurídico-fiscal en la que actualmente se encuentra Liconsa, S.A. de C.V., es necesario, se fije un criterio que regule el debido y correcto tratamiento fiscal de estas dependencias.

3.4 Consecuencias de considerar como sujeto obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta a Liconsa, S.A. de C.V.

Ahora bien, se piensa que de considerar los recursos que recibe Liconsa, S.A. de C.V., por parte del Gobierno Federal, como ingresos acumulables para efectos del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la paraestatal estará inmersa en los siguientes escenarios:

- Impacto Social
- Impacto Económico
- Pago a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Los escenarios antes mencionados y que posteriormente serán descritos, evidentemente generarían un descontento general entre la población mexicana de escasos recursos (quienes son mayoría), por ser parte de las familias mexicanas que se ven beneficiadas por el PASL, al recibir un producto de consumo necesario a un precio menor al precio en el mercado, y por otra parte, también de aquellas familias que se benefician de la producción y venta de leche a la paraestatal, y quienes venden sus productos a ésta, en su calidad de proveedores.

3.4.1 Impacto Social

El impacto social que tendría la paraestatal, en caso de que la autoridad fiscal siguiese creyendo que los ingresos que recibe la empresa por subsidios y transferencias del Gobierno Federal deben acumularse, las principales consecuencias en que las familias mexicanas podrían verse afectadas son:

- Desabasto de leche en 3,321,116 hogares mexicanos.
- Incremento de las familias mexicanas en condiciones de pobreza.
- Gran impacto en la desnutrición de las personas, principalmente en el 14% de la población infantil incidiendo en la baja talla del 33% de niños menores de 5 años en población indígena; y anemia, en un 38% de niños de 12 a 23 meses de edad.

- Descontento del padrón de beneficiarios compuesto por 6,376,737 personas, entre quienes se encuentran: niñas y niños de 6 meses a 12 años y niñas hasta los 15 años de edad; mujeres de entre 45 y 59 años y en periodo de gestación y lactancia, personas con enfermedades crónicas y personas con discapacidad, así como personas adultas de 60 y más años, quienes dejarían de consumir este producto de la canasta básica.³⁰

De este modo, el actual programa social de abasto de leche ejecutado por cuanta de Liconsa, S.A. de C.V., tal y cómo se mencionó en el primer capítulo del presente trabajo, tiene un serio impacto social entre los mexicanos, debido a que mejora la distribución sus ingresos, alivia la pobreza en aquellas zonas más marginas (también aun en aquellas que se encuentran en zonas urbanas), satisfacen necesidades básicas y da poder a los individuos y comunidades.

De aquí, que el impacto social positivo con el que cuanta actualmente la paraestatal en la sociedad mexicana, se verá mermado por una incorrecta interpretación a las leyes fiscales y administrativas, pues a fin de cuentas, son los beneficiarios los más afectados con esta decisión e interpretación fiscal equivocada.

3.4.2 Impacto Económico

En las instalaciones del corporativo, se celebró el miércoles 30 de marzo de 2016, la Sesión 339 del Consejo de Administración de Liconsa, S.A. de C.V., en donde el órgano colegiado de ésta, aprobó por unanimidad el descuento al litro de leche a sólo un peso en 150 municipios marginados de la República mexicana.

Fue entonces, que el 16 de junio de 2016, se presentó en la Sesión 340 del Consejo de Administración de Liconsa S.A. de C.V., la toma de nota en vía de aclaración, sobre la implementación de 1 municipio más en el listado de los 150 con el índice de desarrollo humano bajo.

³⁰ Cfr <https://www.gob.mx/liconsa/articulos/liconsa-alimentacion-y-nutricion-para-los-mexicanos?idiom=es>

A continuación se enlistan los 151 Municipios donde se aplica el descuento al litro de leche.³¹

Entidad	Municipio
CHIAPAS	CHANAL
CHIAPAS	SANTIAGO EL PINAR
CHIAPAS	SITALÁ
CHIAPAS	ALDAMA
CHIAPAS	MITONTIC
CHIAPAS	CHALCHIHUITÁN
CHIAPAS	CHAMULA
CHIAPAS	AMATENANGO DEL VALLE
CHIAPAS	TOTOLAPA
CHIAPAS	ZINACANTÁN
CHIAPAS	PANTELHÓ
CHIAPAS	SAN JUAN CANCUC
CHIAPAS	LARRÁINZAR
CHIAPAS	FRANCISCO LEÓN
CHIAPAS	MARAVILLA TENEJAPA
CHIAPAS	SAN LUCAS
CHIAPAS	TUMBALÁ
CHIAPAS	AMATÁN
CHIAPAS	OCOTEPEC
CHIAPAS	CHILÓN
CHIAPAS	SAN ANDRÉS DURAZNAL
CHIAPAS	HUITIUPÁN
CHIAPAS	SABANILLA
CHIHUAHUA	BATOPILAS
CHIHUAHUA	CARICHÍ
CHIHUAHUA	MORELOS
DURANGO	MEZQUITAL
GUERRERO	METLATÓNOC
GUERRERO	ATLIXTAC
GUERRERO	TLACOACHISTLAHUACA
GUERRERO	ALCOZAUCA DE GUERRERO
GUERRERO	ACATEPEC
GUERRERO	XOCHISTLAHUACA
GUERRERO	XALPATLAHUAC
GUERRERO	ZAPOTITLÁN TABLAS
GUERRERO	COPANATÓYAC
GUERRERO	AHUACUOTZINGO
GUERRERO	ZITLALA
GUERRERO	COPALILLO
GUERRERO	MÁRTIR DE CUILAPAN
GUERRERO	COCHOAPA EL GRANDE
HIDALGO	YAHUALICÁ
HIDALGO	HUEHUETLA
NAYARIT	DEL NAYAR
OAXACA	COICOYÁN DE LAS FLORES
OAXACA	SAN MARTÍN PERAS
OAXACA	SANTOS REYES YUCUNÁ
OAXACA	SANTA LUCÍA MIAHUTLÁN
OAXACA	SAN LORENZO TEXMELÚCAN
OAXACA	SANTIAGO AMOLTEPEC
OAXACA	SAN SIMÓN ZAHUATLÁN
OAXACA	SANTIAGO TLAZOYALTEPEC
OAXACA	SANTIAGO IXTAYUTLA
OAXACA	SAN MIGUEL SANTA FLOR
OAXACA	SANTO DOMINGO TEPUXTEPEC
OAXACA	SAN MARTÍN ITUNYOSO
OAXACA	SANTA MARÍA ZANIZA
OAXACA	SANTA MARÍA LA ASUNCIÓN
OAXACA	SANTA CRUZ ZENZONTEPEC
OAXACA	SAN JUAN PETLAPA
OAXACA	SAN MIGUEL MIXTEPEC
OAXACA	SAN PEDRO OCÓPETATILLO
OAXACA	HUAUTEPEC
OAXACA	SANTA MARÍA TEPANTLALI
OAXACA	SANTA MARÍA TEMAXCALTEPEC
OAXACA	SAN BARTOLOMÉ AYAUTLA
OAXACA	SANTA INÉS DEL MONTE
OAXACA	ELOXOCHITLÁN DE FLORES MAGÓN
OAXACA	SAN JUAN LACHIGALLA
OAXACA	SANTA ANA ATEIXTLAHUACA
OAXACA	SAN ANDRÉS ZABACHE
OAXACA	SANTO DOMINGO OZOLOTEPEC
OAXACA	SAN MIGUEL AHUEHUETITLÁN
OAXACA	SAN FRANCISCO TLAPANCINGO
OAXACA	SAN JOSÉ TENANGO
OAXACA	SAN MARÍA PEÑALES
OAXACA	SANTIAGO TEXCALCINGO
OAXACA	ZAPOTITLÁN DEL RÍO*

Entidad	Municipio
OAXACA	SAN ANDRÉS PAXTLÁN
OAXACA	SAN PEDRO QUIATONI
OAXACA	SANTA MARÍA TLALIXTAC
OAXACA	SAN ANTONIO SINICAHUA
OAXACA	SANTIAGO APOALA
OAXACA	SANTA MARÍA TATALTEPEC
OAXACA	SAN FRANCISCO TEOPAN
OAXACA	SANTO DOMINGO DE MORELOS
OAXACA	MAZATLÁN VILLA DE FLORES
OAXACA	SAN MIGUEL HUAUTLA
OAXACA	SAN ANDRÉS TEPETLAPA
OAXACA	SAN MIGUEL COATLÁN
OAXACA	YOGANA
OAXACA	SAN LUCAS CAMOTLÁN
OAXACA	COATECAS ALTAS
OAXACA	SAN FRANCISCO CAHUACUÁ
OAXACA	SAN PEDRO Y SAN PABLO AYUTLA
OAXACA	SANTIAGO CAMOTLÁN
OAXACA	SAN PEDRO JALTEPETONGO
OAXACA	TATALTEPEC DE VALDÉS
OAXACA	SAN LORENZO CUAUNECUILTITLA
OAXACA	SANTA MARÍA CHILCHOTLA
OAXACA	CUYAMECALCO VILLA DE ZARAGOZA
OAXACA	SANTIAGO MINAS
OAXACA	SAN FELIPE JALAPA DE DÍAZ
OAXACA	SAN MELCHOR BETAZA
OAXACA	SAN JACINTO TLACOTEPEC
OAXACA	SAN ANDRÉS YAA
OAXACA	SAN CRISTÓBAL AMATLÁN
OAXACA	SAN MIGUEL TILQUIÁPAM
OAXACA	SANTOS REYES PÁPALO
OAXACA	SAN PEDRO ATOYAC
OAXACA	MAGDALENA TEITIPAC
OAXACA	SAN AGUSTÍN LOXICHA
OAXACA	SAN FRANCISCO HUEHUETLÁN
OAXACA	SANTA MARÍA CHIMALAPA
OAXACA	SAN JUAN JUQUILA MIXES
OAXACA	SAN PEDRO EL ALTO
OAXACA	SANTA LUCÍA MONTEVERDE
OAXACA	SANTO DOMINGO TONALTEPEC
OAXACA	SANTIAGO YAITEPEC
PUEBLA	HUEYTLALPAN
PUEBLA	COYOMEAPAN
PUEBLA	CHICONCUAUTLA
PUEBLA	ZOQUITLÁN
PUEBLA	HUEHUETLA
PUEBLA	OLINTLA
PUEBLA	TEPETZINTLA
PUEBLA	CAMOCUAUTLA
PUEBLA	AHUATLÁN
SAN LUIS POTOSÍ	SANTA CATARINA
VERACRUZ	MIXTLA DE ALTAMIRANO
VERACRUZ	TEHUIPANGO
VERACRUZ	SOTEAPAN
VERACRUZ	ILAMATLÁN
VERACRUZ	FILOMENO MATA
VERACRUZ	TEXCATEPEC
VERACRUZ	ZONTECOMATLÁN DE LÓPEZ Y FUENTES
VERACRUZ	ASTACINGA
VERACRUZ	MECATLÁN
VERACRUZ	CHUMATLÁN
VERACRUZ	SOLEDAD ATZOMPA
VERACRUZ	AQUILA
VERACRUZ	ATLAHUILCO
VERACRUZ	XOXOCTLA
VERACRUZ	LOS REYES
VERACRUZ	AYAHUALULCO
VERACRUZ	CALCAHUALCO
VERACRUZ	TEQUILA
VERACRUZ	LA PERLA
YUCATÁN	TAHDZIU
YUCATÁN	CHIKINDZONOT
YUCATÁN	MAYAPAN

* De acuerdo al Decreto Núm. 2045 del Poder Legislativo, Quinta Sección, del Estado libre y Soberano de Oaxaca, de fecha 06 de Noviembre del 2010, este municipio cambio de residencia la cabecera Municipal de Zapotitlán del Río trasladándose a la localidad de San Mateo Yucutindó. Consulta: http://geoweb.inegi.org.mx/mgn2kData/evidencias/W_20566_061110.pdf

³¹ Cfr <http://www.gob.mx/liconsa/articulos/apoyo-a-150-comunidades-a-solo-un-peso-el-litro-de-leche?idiom=es>

Luego entonces, se puede observar que el impacto económico que tienen las familias beneficiarias del PASL, representa en la economía mexicana a un importante número de municipios de las diferentes entidades federativas.

Asimismo, con los datos que fueron proporcionados en el primer capítulo, el PASL otorga este beneficio en más del 50% a las mujeres, de quienes se sabe, son las encargadas de la administración del gasto en la mayoría de las familias mexicanas.

Un aspecto importante es que el trámite para poder acceder a este beneficio es sin costo, lo cual también es importante, puesto a que no tiene que hacer un gasto extra por este beneficio.

3.5. Liconsa, S.A. de C.V., y los fines del Estado.

Aún y cuando Liconsa, S.A. de C.V., es un agente importante dentro de la política social del Estado mexicano, lo cierto, es que para poder sobrevivir en una economía mixta como en la que actualmente vivimos, es importante que la paraestatal también implemente políticas internas de mercado, tal y como lo hacen las demás empresas del mismo sector en que se desarrolla.

Por tanto, Liconsa, S.A. de C.V., es una empresa del Gobierno Federal que tiene perfectamente definido cuál es su misión y su visión dentro del desarrollo en el país y para el país, misma que referimos a continuación:

Misión

Trabajar con responsabilidad social para mejorar la alimentación de las familias mexicanas con productos lácteos de la mejor calidad.³²

Así, la responsabilidad social que tiene Liconsa, S.A. de C.V., es una de las consecuencias que asume por ser la paraestatal la encargada del cumplimiento

³²Cfr <http://www.gob.mx/liconsa/que-hacemos>

del PASL; responsabilidad que puede cumplirse por estar conformada por capital humano de excelencia, que industrializa y comercializa productos lácteos de la mejor calidad nutricional a precios accesibles, contribuyendo de esta manera, a la alimentación y nutrición de las familias mexicanas de escasos recursos, mejorando su calidad de vida, apoyando su desarrollo físico y mental y teniendo como efecto, el crecimiento del capital humano que necesita el país.

En este contexto, resulta importante referir cuál es su

Visión

Ser la mejor empresa del sector lácteo, que por su competitividad, autosuficiencia y elevada vocación de servicio, contribuya al desarrollo del capital humano.³³

Por lo que, Liconsa, S.A. de C.V., pretende ser la empresa líder de la industria láctea con productos de alta calidad nutricional a un precio accesible, siendo esto posible con el mejoramiento de los procesos de captación, industrialización, distribución y comercialización de sus productos y con apoyo de su personal, quienes están completamente comprometidos con los valores de la institución, los cuales son: vanguardia, sustentabilidad, autofinanciamiento, competitividad, y elevada vocación de servicio a la población mexicana, debiéndose fortalecer sus acciones y no limitarla con cargas fiscales injustas.

³³ Ídem

CONCLUSIONES

1. El Programa de Abasto Social de Leche forma parte importante de una política pública que ha permanecido vigente desde su creación en México, a pesar de las diferentes administraciones federales por las que ha transitado en la historia, como consecuencia de una evidente necesidad de las familias mexicanas por consumir un producto de la canasta básica como lo es la leche, a un precio menor y de la misma calidad que al resto de los productos del mercado.
2. El Programa de Abasto Social de Leche no es posible entenderse sin la ayuda de Liconsa, S.A. de C.V., quien es el único actor en el país encargado de hacer posible los objetivos de tan noble programa, por tanto puede considerarse como un modelo exitoso.
3. El Programa de Abasto Social cumple varios propósitos dentro de la política social del Gobierno Federal como son: prevenir o reducir la anemia y la desnutrición en niños y mujeres en edad reproductiva; otorgar a las familias una transferencia de ingreso para mejorar su capacidad de satisfacer necesidades básicas; reducir tasas de morbilidad y mortalidad mediante el suministro de nutrientes esenciales (proteínas, vitaminas A, B2, B12, Sodio, Hierro, Zinc y Ácido Fólico); así como contribuir en forma eficaz al mantenimiento de la estabilidad social, mediante el alivio y reducción de la pobreza.
4. El Programa de Abasto Social de Leche, a cargo de Liconsa, S.A. de C.V., de conformidad con las Reglas de Operación vigentes, otorga mediante una transferencia de ingreso una dotación de leche de la más alta calidad nutricional, a bajo precio, a los hogares en condiciones de pobreza con niñas y niños de seis meses a doce años de edad, mujeres en período de gestación o lactancia, mujeres adolescentes de 13 a 15 años, mujeres de 45 a 59 años de edad, personas con enfermedades crónicas, personas con discapacidad y personas adultas de 60 y más años, que cumplan con los criterios de elegibilidad establecidos que justifiquen su condición.

5. De acuerdo con la interpretación del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se establece que debe seguirse el principio de estricta aplicación en cuanto a los elementos esenciales de la contribución, por tanto si bien es cierto que los ingresos por la obtención de dinero, bienes, servicios y créditos o de cualquier otro tipo están gravados por la Ley de Impuesto Sobre la Renta, entonces Liconsa, S.A. de C.V. tiene ingresos pero no son susceptibles de acumulación ya que no incrementa positivamente su patrimonio a través de cualquiera de los conceptos referidos, requisito indispensable para ser sujeto de gravamen. Por tanto al no tener ingreso acumulable no está obligada al pago del Impuesto Sobre la Renta, entenderlo de manera distinta sería una interpretación errónea.

6.- Desde el 1 de abril de 2006, la nueva Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, contempla que las transferencias gubernamentales y los subsidios recibidos no pueden considerarse como ingresos acumulables de Liconsa, S.A. de C.V., de conformidad con el artículo 2 fracción XXXI del ordenamiento referido. Por tanto, queda totalmente dilucidada la duda que existía por parte de las autoridades fiscales si debía de ser objeto del pago del Impuesto Sobre la Renta ésta empresa o no.

7. Es importante que para que guarde ésta condición los recursos por concepto de subsidios y trasferencias deben ser considerados como ingresos no propios, ya que cualquier ingreso distinto a los mencionados, sí deberán ser objeto de gravamen.

8. El impacto social y económico que se tendría que considerar por los ingresos que recibe Liconsa, S.A. de C.V. por concepto de subsidios y transferencias del Gobierno Federal, afectaría principalmente a las familias mexicanas de escasos recursos quienes son los beneficiarios del Programa de Abasto Social de Leche, lo cual sería injusto e incongruente con las políticas públicas de combate a la pobreza.

9. De considerarse por parte de las autoridades fiscales que los subsidios y transferencias que percibe Liconsa, S.A. de C.V., por parte del Gobierno Federal, son ingresos acumulables, generaría repercusiones en la Participación de los trabajadores en las Utilidades, al dársele a dichos ingresos, el carácter de acumulables, lo cual significaría un gran desembolso de la Secretaría de Hacienda por un concepto que en términos reales, jamás se recibió como ingreso acumulable.

10. Dejar de considerar a Liconsa, S.A. de C.V., dentro del Régimen de Grandes Contribuyentes, por las consideraciones que se soportaron durante la investigación, puesto que debe de haber congruencia, entre sus ingresos y la manera en que el SAT la clasifica como contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

1. ABAD HERNANDO, Jesús Luis, ***Estudios de Derecho Administrativo***, 2^a ed., Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 1999.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, ***Derecho Fiscal***, 19^a ed., México, Editorial Themis, 2005.
3. ACOSTA ROMERO, Miguel, ***Teoría General del Derecho Administrativo***, Primer curso, 10^a ed., México, Editorial Porrúa, 1991.
4. CALVO NICOLAU, Enrique, ***Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I***, México, Editorial Themis, 1999.
5. CASTREJON GARCIA, Gabino Eduardo, ***Derecho Administrativo. Tomo I***, 2^a ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2001.
6. CASTREJON GARCIA, Gabino Eduardo, ***Derecho Administrativo. Tomo II***, 2^a ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2001.
7. CASTREJÓN GARCIA, Gabino Eduardo, ***Derecho Administrativo Constitucional***, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2004.
8. CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo, ***Derecho Tributario***, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2002.
9. COMESANA, Maríangeles (coord.), ***Historia del Abasto Social de Leche en México***, 2^a ed., México, Unidad de Comunicación Social de Liconsa, S.A. de C.V., 2007.
10. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, ***Principios de derecho Tributario***, 3^a ed., México, Editorial Limusa, 1999.

11. DE PINA VARA, Rafael, ***Diccionario de Derecho***, México, Porrúa, 1965.
12. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco, ***Reflexiones en torno a la interpretación de la Constitución, en Interpretación Constitucional, una aproximación al debate***, Bolivia, Tribunal Constitucional, Konrad Adenauer, Sucre, 1999.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto, ***Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. Los Impuestos***, 32^a ed., México, Editorial Porrúa, 1995.
14. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., ***Derecho Financiero. Volumen II***, 4^a ed., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1987.
15. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, ***Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano***, 14^a ed., México, Editorial Porrúa, 1999.
16. MARTINEZ ALMAZAN, Raúl, ***Las Finanzas del sistema Federal Mexicano***, México, Instituto Nacional de Administración Pública, 1988.
17. MIRANDA AMADOR, Candelario, ***Análisis práctico de los impuestos***, México, Editorial Themis, 1997.
18. PONCE GÓMEZ, Francisco Y PONCE CASTILLO, Rodolfo, ***Derecho Fiscal***, México, Editorial Banca y Comercio, 2001.
19. PRIETO LLORENTE, Alejandro, ***Principios de contabilidad***, 23^a ed., México, Editorial Banca y Comercio, 2002.
20. R. SPISSO, Rodolfo, ***Derecho Constitucional Tributario***, 2^a ed., Buenos Aires, Ediciones Desalma, 2000.

21. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, ***Derecho Fiscal***, 2ª ed., México, Editorial Harla, 1986.
22. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, ***Derecho Tributario***, México, Cárdenas Editores, 1999.
23. SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, ***Lecciones de Derecho Financiero***, 9ª ed., España, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1991.
24. SAYEG, HELU Jorge, ***El Constitucionalismo Social Mexicano, La integración constitucional de México (1808-1988)***, (FCE) (Corregida y aumentada), México, Fondo de Cultura Económica, 1991.

LEGISLACIÓN

1. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2016.**
2. **Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005 y 2006.**
3. **Regla 3.9 “Norma para el registro contable de los subsidios y transferencias corrientes y las aportaciones de capital en el sector paraestatal.”**
4. **Regla NIFGG SP 02 “Subsidios y transferencias corrientes y de capital en sus diferentes modalidades” (antes NEIFGSP 003).**
5. **Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2016.**
6. **Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2005 y 2006.**
7. **Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal vigente en 2005.**
8. **Ley de Planeación vigente en 2016.**

9. Relación de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal vigente en 2016.

HEMEROGRAFÍA

- MENDEZCARLO SILVA, Violeta. Revista *Consultorio Fiscal*. “Los subsidios, estímulos fiscales y exenciones.” Número 527, Páginas 47-66. UNAM. 2ª quincena de junio de 2013.

CIBERGRAFÍA

Tecnológico de Monterrey, Centro de Estudios Estratégicos. Coord. Gral. Soto Romero, Jorge Mario. *Evaluación de Resultados del Programa de Abasto Social de Leche, a cargo de Liconsa, S.A. de C.V.* [en línea]. Ciudad de México. Marzo 2005. [fecha de consulta: 29 de septiembre de 2014]. Disponible en:

http://www.20062012.sedesol.gob.mx/work/models/SEDESOL/Resource/1678/1/images/evaluacion_liconsa.pdf

[fecha de consulta: 21 de octubre de 2014]. Disponible en:

<http://www.liconsa.gob.mx/conoce-a-liconsa/historia/>

Instituto Federal Electoral. Arellano Gault, David y Blanco Felipe. Políticas Públicas y Democracia [en línea]. Ciudad de México. Marzo 2013. [fecha de consulta: 13 de mayo de 2015]. Disponible en:

http://www.ine.mx/docs/IFEv2/DECEYEC/EducacionCivica/CuadernosDivulgacion/CuadernosDivulgacion-pdfs/CUAD_30_definitivo.pdf

[fecha de consulta: 07 de abril de 2016]. Disponible en:

http://www.apartados.hacienda.gob.mx/presupuesto/temas/ppef/2006/temas/expo_motivos/em02.pdf

[fecha de consulta: 30 de agosto de 2016]. Disponible en:

<http://www.gob.mx/liconsa>