

LA DEDUCCIÓN
DE DONATIVOS
A INSTITUCIONES
SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO:
BENEFICIOS PARA
LA SOCIEDAD,
EL ESTADO Y
LOS CONTRIBUYENTES

Guadalupe Araceli García Martínez



MONEX

LA DEDUCCIÓN DE
DONATIVOS A
INSTITUCIONES SIN
FINES DE LUCRO EN
MÉXICO: BENEFICIOS
PARA LA SOCIEDAD,
EL ESTADO Y LOS
CONTRIBUYENTES

Guadalupe Araceli García Martínez

Catalogación en la publicación Centro de Documentación Cemefi

Nombre:	García Martínez, Guadalupe Araceli, autor.
Título:	La deducción de donativos a instituciones sin fines de lucro en México: beneficios para la sociedad, el Estado y los contribuyentes / Guadalupe Araceli García Martínez.
Descripción:	Primera edición. México : Cemefi, 2023.
Identificador:	ISBN 978-607-8353-16-3
Temas:	Donatarias autorizadas - México. Donativos - México. Organizaciones filantrópicas - México.
Clasificación:	DCC 343.052972

La deducción de donativos a instituciones sin fines de lucro en México: beneficios para la sociedad, el Estado y los contribuyentes
Guadalupe Araceli García Martínez

Centro Mexicano para la Filantropía, A.C.
Primera edición, México 2023
ISBN: 978-607-8353-16-3

Cerrada de Salvador Alvarado No.7
Col. Escandón, Alcaldía Miguel Hidalgo
11800, Ciudad de México

Esta publicación contó con el financiamiento de Grupo Financiero Monex.

Queda prohibida la reproducción parcial o total por medio alguno –ya sea electrónico, mecánico, químico, óptico o fotocopia– del contenido de la obra sin contar previamente con la autorización expresa y por escrito del titular en términos de la Ley Federal de Derechos de Autor, y en su caso, de los tratados internacionales aplicables. La persona que infrinja esta disposición se hará acreedora a las sanciones correspondientes.

Impreso y hecho en México.

LA DEDUCCIÓN DE
DONATIVOS A
INSTITUCIONES SIN
FINES DE LUCRO EN
MÉXICO: BENEFICIOS
PARA LA SOCIEDAD,
EL ESTADO Y LOS
CONTRIBUYENTES

Guadalupe Araceli García Martínez

PRESENTACIÓN

Cemefi se ha preocupado por generar, impulsar y difundir información sobre el tercer sector en nuestro país, así como facilitar espacios para la interacción entre académicos, organizaciones de la sociedad civil, gobierno, empresas y toda persona interesada en el intercambio de conocimientos e ideas que fortalezcan al sector. En 2001, y con este objetivo en mente, es creado el Congreso de Investigación sobre el Tercer Sector, que en la actualidad es apoyado por más de 14 instituciones de educación superior y por instancias de gobierno.

En el marco de este evento, nace en el 2005 la idea de brindar un reconocimiento a aquellos estudiantes de posgrado que hubiesen analizado fenómenos relacionados con la sociedad civil en sus tesis de grado, dando como resultado el *Premio a la Investigación sobre Sociedad Civil*. Desde entonces, más de 20 investigaciones son revisadas cada edición por un cuerpo académico experto en temáticas relacionadas con el sector, dando cuenta del posicionamiento de este Premio como un reconocimiento objetivo y confiable en el sector académico y la sociedad civil.

Desde su primera edición, el Premio ha reconocido la labor de 72 investigadores, y es a partir del patrocinio de Grupo Financiero Monex que desde 2013 se publican, en formato libro, los trabajos ganadores del primer lugar en las categorías de maestría y doctorado. Producto de este esfuerzo conjunto han sido 15 libros al día de hoy, siendo este uno más de la serie.

La investigación de Guadalupe Araceli García Martínez, *La deducción de donativos a instituciones sin fines de lucro en México: beneficios para la sociedad, el Estado y los contribuyentes*, obtuvo el primer lugar en la categoría de tesis de maestría del *XVI Premio a la Investigación en Sociedad Civil*. En ella realiza un análisis riguroso y bien documentado de las instituciones sin fines de lucro en México, su evolución histórica, sus características y requisitos para obtener la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, así como sus obligaciones. Así, la autora desarrolla el marco jurídico aplicable a la deducción de donativos y aborda el debate sobre su supresión o mantenimiento y mejora.

En este sentido, el trabajo de Guadalupe Araceli presenta una novedosa y sólida aproximación al análisis fiscal de las donatarias autorizadas que, además de servir como referencia teórica y conceptual, visibiliza al tercer sector no solo como instituciones trabajando en favor de la sociedad, sino como un aliado esencial del Estado y un sector confiable para la ejecución de labores que ataquen problemáticas comunes.

Esperamos que la divulgación de este libro genere un mayor interés en la naturaleza y actividades del tercer sector, fortaleciendo al mismo desde la información y el conocimiento, incrementando la confianza de la sociedad y sumando mayor participación ciudadana en las actividades de las organizaciones sin fines de lucro.

Ricardo A. Bucio Mújica
Presidente Ejecutivo
Cemefi

ÍNDICE

SIGLAS Y ABREVIATURAS	I
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPÍA EN MÉXICO	9
1.1. La evolución de la filantropía en México	9
1.1.1. La época de la Colonia	10
1.1.2. El siglo XIX: De la asistencia pública a la asistencia privada	11
1.1.3. Siglos XX y XXI: Los nuevos retos de la asistencia privada	13
1.2. Una cuestión previa: la distinta terminología empleada para identificar a las instituciones sin fines de lucro	19
1.3. Perspectivas teóricas de las instituciones sin fines de lucro	20
1.3.1. Tercer Sector	21
1.3.2. Economía Social	21
1.3.3. Economía de Solidaridad	22
1.4. Las clases de entidades donatarias	24
1.4.1. Entes públicos y organismos internacionales	25
1.4.2. Entes privados	26
1.5. Autorización para recibir donativos deducibles	26
1.5.1. Requisitos	27
1.5.1.1. Fines susceptibles de ser autorizados para recibir donativos deducibles, su evolución hasta la actualidad	28
1.5.1.2. Acreditación de la realización de actividades relativas a los fines de la donataria	36
1.5.1.3. Escritura constitutiva, estatutos o documento de creación	38
1.5.2. Trámite para lograr la autorización	42
1.6. Obligaciones de las donatarias que han obtenido la autorización para recibir donativos deducibles	49
1.6.1. Destino de su patrimonio y donativos que reciban	50
1.6.2. Actividades prohibidas o restringidas	50

1.6.3. Fiscales y de transparencia	52
1.6.3.1. Prevención del lavado de dinero	55
1.6.3.2. Para donatarias autorizadas en términos del CDI México-EUA	56
1.6.4. Certificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social	57

CAPÍTULO 2. REGULACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS EN MÉXICO

2.1. Marco jurídico aplicable	63
2.1.1. Ordenamientos federales	64
2.1.2. Ordenamientos de las entidades federativas	68
2.1.3. Ordenamientos municipales	69
2.2. La deducción de los donativos en el ISR	70
2.2.1. Concepto de deducción, su diferencia con el acreditamiento	70
2.2.2. Requisitos de las deducciones	75
2.2.3. Requisitos exigidos para que la donación sea deducible	77
2.2.4. Principio de simetría fiscal	83
2.3. Regulación en ordenamientos federales diversos a la LISR	84
2.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado	85
2.3.2. Ley Aduanera	85
2.3.3. Ley de Ingresos de la Federación y Ley del Servicio de Administración Tributaria	86
2.4. CDI México-EUA	88

CAPÍTULO 3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

3.1. Los cuestionamientos sobre el régimen	92
3.1.1. La importancia del gasto fiscal asociado a la deducción de donativos	93
3.1.2. La transparencia en la aplicación de los donativos	98
3.2. La necesidad de mantener el régimen actual	102

3.2.1. Las actividades que se incentivan fiscalmente: convergencia entre el sector público y privado	103
3.2.1.1. De la asistencia social al desarrollo social	104
3.2.1.2. Rasgos comunes de los fines de las donatarias susceptibles de autorizar en la actualidad	104
3.2.1.3. Gastos del Estado en las actividades susceptibles de ser autorizadas para recibir donativos deducibles	106
3.2.2. Ponderación del gasto fiscal asociado al régimen y los beneficios que implica el mismo para el Estado	109
3.2.3. La importancia de los donativos en el financiamiento de las donatarias autorizadas	112
3.2.4. Importancia de la deducción de donativos para la sociedad: su impacto en la diversificación, cobertura, profesionalización y organización de las actividades de desarrollo social	121

CAPÍTULO 4. ALTERNATIVAS DE LOS DONANTES PARA APOYAR ACTIVIDADES FILANTRÓPICAS EN MÉXICO: SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

4.1. Aplicación directa de los recursos	126
4.2. Entrega de los recursos a instituciones con o sin fines de lucro NO autorizadas para recibir donativos deducibles	128
4.3. Entrega de los recursos a instituciones sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles	130
4.4. Entrega de los recursos al Estado mexicano (Federación, entidades federativas o municipios)	131
4.5. Entrega de los recursos a organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho	133
4.6. Balance entre ventajas y desventajas de cada supuesto	134

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

137

GLOSARIO

151

BIBLIOGRAFÍA

157

ÍNDICE DE IMÁGENES

Imagen 1	Trámite para lograr acreditación	42
Imagen 2	Donatarias autorizadas 2017	48
Imagen 3	Esquema básico y general de liquidación del ISR de personas jurídicas	73
Imagen 4	Gasto fiscal por donativos. ISR personas físicas (mdp)	95
Imagen 5	Gasto fiscal por donativos. ISR personas morales (mdp)	95
Imagen 6	Gasto fiscal por donativos. IETU personas morales (mdp)	96
Imagen 7	Gastos fiscales por donativos. % del PIB	96
Imagen 8	Mapa Mundial de la Corrupción	100
Imagen 9	Gasto en desarrollo social	107
Imagen 10	Presupuesto de gasto federal en materia de desarrollo social	108

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Evolución de los fines susceptibles de autorizar. LISR 1980	29
Tabla 2	Evolución de los fines susceptibles de autorizar. LISR 2002	31
Tabla 3	Evolución de los fines susceptibles de autorizar. LISR 2014	32
Tabla 4	Evolución donatarias autorizadas	47
Tabla 5	Actividades prohibidas o restringidas	51
Tabla 6	Análisis de transparencia	59
Tabla 7	Deducción y acreditamiento	75
Tabla 8	Porcentaje de donativos	115
Tabla 9	Donativos recibidos	117
Tabla 10	Ingresos 2017 donatarias autorizadas	119
Tabla 11	Ventajas y desventajas de aplicación directa	128
Tabla 12	Ventajas y desventajas de la entrega de los recursos a instituciones con o sin fines de lucro no autorizadas para recibir donativos deducibles	129
Tabla 13	Ventajas y desventajas de la entrega de recursos a instituciones sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles	130
Tabla 14	Ventajas y desventajas de la entrega de recursos al Estado mexicano	132
Tabla 15	Ventajas y desventajas de la entrega de recursos a organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho	133
Tabla 16	Balance entre ventajas y desventajas de cada supuesto	134
Tabla 17	Recomendaciones	146

SIGLAS Y ABREVIATURAS

- ABP:** Asociaciones de Beneficencia Privada.
- CDI México-EUA:** Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
- Cemefi:** Centro Mexicano para la Filantropía, A.C.
- CFAOSC:** Comisión de Fomento a las Actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil.
- CLUNI:** Clave única de inscripción en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil.
- Confio:** Construyendo Organizaciones Civiles Transparentes, A.C.
- DIF:** Sistema Nacional para el Desarrollo Integral de la Familia.
- DOF:** Diario Oficial de la Federación.
- EUA:** Estados Unidos de América.
- FAO:** Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura.
- IAP:** Instituciones de Asistencia Privada.
- IBP:** Instituciones de Beneficencia Privada.
- IETU:** Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- INEGI:** Instituto Nacional de Estadística y Geografía
- ISR:** Impuesto Sobre la Renta.
- IVA:** Impuesto al Valor Agregado.
- LFFAROSC:** Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil.
- LISR:** Ley del Impuesto sobre la Renta.
- LIVA:** Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- M.N.:** Moneda Nacional.
- OCDE:** Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- ONG:** Organizaciones No Gubernamentales.
- OSC:** Organizaciones de la Sociedad Civil.
- PIB:** Producto Interno Bruto.
- RLISR:** Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- SAT:** Servicio de Administración Tributaria.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

UMA: Unidad de Medida y Actualización.

UNCAC: Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, por sus siglas en inglés.

UNESCO: Organización de las Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura.

UNICEF: Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia.

UNODC: Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, por sus siglas en inglés.

INTRODUCCIÓN

En México existe una gran solidaridad hacia la realización de actividades altruistas en beneficio de la sociedad. Los mexicanos comparten lo que tienen, aun cuando sea poco, con quien lo necesite, especialmente tratándose de sus compatriotas. Este espíritu solidario hacia nuestro pueblo existe también en ciudadanos extranjeros que tienen origen mexicano –principalmente de los Estados Unidos de América (EUA), conocidos coloquialmente como paisanos– o un gran cariño por México.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

En virtud de lo anterior, no es de asombrar que el sistema tributario mexicano permita la deducción de donativos otorgados a instituciones sin fines de lucro autorizadas para tal efecto y que México haya negociado con EUA la deducibilidad en su *income tax* de los donativos otorgados por sus contribuyentes a determinadas instituciones mexicanas.

No obstante lo anterior, la deducción de donativos ha pasado por momentos cruciales en el que influyen diversas circunstancias que cuestionan el régimen aplicable a las mismas:

- Los donantes no tienen la confianza suficiente en las donatarias, especialmente en las públicas, lo que ha generado dudas o cuestionamientos sobre el destino de los donativos.
- La citada desconfianza incide sobre la financiación privada de las donatarias autorizadas, algunas de las cuales no reciben donativos pese a contar con la autorización correspondiente.
- El Congreso de la Unión ha cuestionado la transparencia y efectividad del régimen al solicitar al Ejecutivo Federal informes detallados en la materia, entre ellos el relativo a los gastos fiscales, dentro de los cuales la deducción de donativos representa un monto relevante¹.
- Desde esta óptica, parecería que el gasto fiscal asociado al esquema aplicable y su incompatibilidad con la técnica tributaria de las deducciones en general² sugieren la eliminación

¹ Representa el 14% de los gastos fiscales en 2017, sólo abajo de la deducción de automóviles utilitarios (actualización al 2022). Ahora denominadas Renuncias Recaudatorias; para 2022 representa el 13.6%, sólo debajo de la deducción de automóviles utilitarios.

² De acuerdo con la técnica tributaria respaldada por la doctrina: (i) para que un gasto sea deducible debe ser estrictamente indispensable para los fines de la ac-

del régimen. A ello se une la existencia del mandato constitucional³ que obliga al Estado a realizar acciones de asistencia y desarrollo social de manera directa, para lo cual destina parte importante del presupuesto, por lo que, en principio, aún sin la deducción de donativos continuarían existiendo este tipo de acciones.

- Por otra parte, se puede entender que para la sociedad puede resultar un tema intrascendente pues ésta se ve beneficiada por las actividades de asistencia y desarrollo social sin importar que las realicen las instituciones con o sin fines de lucro –autorizadas o no para recibir donativos deducibles– el Estado o los ciudadanos.

En ese contexto, se podría pensar que la eliminación de la deducibilidad de los donativos no sólo permitiría corregir el sistema fiscal mexicano a efecto de que se cumpla con los principios de técnica tributaria, sino también disminuir gastos fiscales⁴, incrementar la recaudación y evitar críticas o cuestionamientos respecto del destino de los donativos.

Pese a las realidades que acabamos de exponer, cabe destacar que la deducción de los donativos cuenta con un amplio apoyo doctrinal y es utilizada como incentivo fiscal por la mayoría de los países del mundo desarrollado. Esta

tividad del contribuyente, y (ii) conforme al principio de simetría fiscal, un gasto deducible para el contribuyente que lo eroga debe ser acumulable para quien lo recibe, a efecto de que éste cubra el impuesto correspondiente, supuestos que no se actualizan tratándose de donativos deducibles.

³ Artículos 2o., 3o., 4o. y 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

deducción merece todo el respaldo, sin dejar de reconocer que en México es necesario contar con una mayor claridad y difusión de sus beneficios para que la regulación vigente sea lo más efectiva posible, con independencia de que, en el marco de la mejora continua, puedan realizarse ajustes que permitan incrementar su eficacia.

En este sentido, es importante que los donantes cuenten con información que les permita determinar a quién entregar su donativo, y las ventajas y desventajas de tal elección.

Así, los contribuyentes requieren conocer las diferencias entre entregar sus donativos al Estado, a instituciones sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles, a entidades con o sin fines de lucro que no cuenten con dicha autorización –entre ellas las iglesias o asociaciones religiosas– o aplicarlos directamente a la causa que desean apoyar; sin embargo, no existe información clara al respecto y la que existe no ha sido suficientemente difundida, lo que ha originado que –sobre todo tratándose de desastres como los sismos que afectaron las entidades federativas de Puebla, Oaxaca y Ciudad de México en septiembre de 2017– se presente gran inquietud al respecto entre los donantes.

Al mismo tiempo, es importante analizar las ventajas que, a través de este esquema, representa para el Estado el ser relevado por la sociedad civil en la realización de tareas en beneficio de la sociedad; para la sociedad el que sea a través de las donatarias autorizadas que se realicen las actividades filantrópicas, y para dichas instituciones el poder incrementar su financiamiento.

Partiendo de la situación actual descrita y del debate que ésta suscita, en este libro se pretendió analizar el tema en tres etapas:

INTRODUCCIÓN

- 1) Se analizó la regulación de la deducción de donativos en México: leyes federales y locales (entidades federativas y municipios), el “Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal” (CDI México-EUA) y jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).
- 2) El análisis jurídico se complementó con la valoración de la incidencia económica de los donativos y algunos aspectos sociales, como la falta de confianza de la ciudadanía en la correcta aplicación de los mismos.
- 3) Se analizaron los beneficios que esta medida fiscal representa para el Estado mexicano, las donatarias autorizadas, la sociedad y los contribuyentes, exponiendo las ventajas y desventajas de las opciones que tienen estos últimos para canalizar sus donativos para, con base en ello, determinar la conveniencia de su permanencia y, en su caso, las oportunidades de mejora y retos hacia el futuro.

Para tales efectos, el libro inicia con un capítulo dedicado al análisis de las instituciones sin fines de lucro, su devenir en la historia de México, cuáles entidades del país pueden recibir donativos deducibles, el trámite y los requisitos que deben cubrir las entidades privadas para obtener la autorización correspondiente y las obligaciones que adquieren al recibir tal autorización.

El capítulo II se ocupa del análisis de la regulación de la deducción de donativos existente en México –tanto en ordenamientos federales como de las entidades federativas

y municipios, e incluso en el CDI México-EUA– en los aspectos más relevantes, a saber: el marco jurídico aplicable a nivel federal y local, el concepto y clasificación de las donaciones y su diferencia con el acreditamiento, los requisitos de las deducciones en general y de los donativos en particular.

Si bien los aspectos contemplados en los dos capítulos indicados pueden ser objeto de un análisis más exhaustivo y algunos presentan aristas sumamente interesantes, en dichos capítulos se expone sólo lo necesario para contar con un marco de referencia que permita comprender las ventajas que el esquema representa para el Estado, la sociedad, las donatarias autorizadas y los donantes, y proporcione a estos últimos información útil para determinar cómo canalizar sus donativos, lo que constituye el objetivo principal de este libro.

Antes de abordar las ventajas del esquema, es preciso determinar si es conveniente que éste continúe vigente, habida cuenta de los aspectos que sugieren su eliminación. Por tanto, en el capítulo III se analizan los cuestionamientos sobre la relevancia del gasto fiscal asociado a la deducción de donativos, así como sobre la transparencia en la aplicación de los donativos, frente a los aspectos que indican la necesidad de mantener el régimen para tres de los implicados en este esquema: el Estado, las donatarias autorizadas y la sociedad.

Para determinar la conveniencia de la deducibilidad de donativos para las tres instancias mencionadas, en el propio capítulo III se analiza, en primer término, cómo beneficia al Estado la convergencia del sector privado en la realización

de actividades que corresponden al sector público y los recursos públicos que se economizan con el esquema (pese al costo fiscal implicado) conforme al análisis costo-beneficio de este incentivo –ponderando el gasto fiscal de la deducción de donativos contra los gastos presupuestales en el rubro de desarrollo social y los recursos que deja de erogar el Estado al ser relevado en la realización de acciones en dicho rubro–.

Asimismo, en el mismo capítulo III se estudia la importancia de los donativos deducibles en el financiamiento de las instituciones sin fines de lucro y la trascendencia del esquema en la provisión de acciones filantrópicas a la sociedad, para constatar cómo la mayor o menor canalización de recursos a dichas instituciones trasciende tanto al Estado como a la sociedad, al existir una reacción en cadena entre ellas derivada de la estrecha relación entre la financiación de las donatarias, la reducción de costos presupuestarios para el Estado y la diversificación, ampliación de la cobertura y profesionalización de las actividades de desarrollo social en favor de la sociedad.

Una vez determinada la conveniencia del régimen para las tres instancias señaladas, en el capítulo IV se analizan los beneficios que el esquema presenta para los ciudadanos, aún y cuando los mismos no apliquen la deducción por no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta (ISR) o siéndolo no puedan o no les convenga realizarla. Así, se estudian las alternativas existentes para canalizar apoyos a los sectores vulnerables del país, con la finalidad de que los ciudadanos conozcan las ventajas y desventajas de cada una de ellas y puedan tomar su decisión de manera informada.

Bajo este contexto, en el propio capítulo IV se analizan las ventajas y desventajas de las distintas opciones que tienen los donantes para canalizar su filantropía, a saber: aplicación directa de los recursos o su entrega a instituciones no autorizadas para recibir donativos deducibles, a donatarias autorizadas, a organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho o a la Federación, entidades federativas o municipios; y se realiza un balance entre las mismas.

Con base en todo lo anterior, se incluyen las conclusiones del análisis realizado en los capítulos anteriores sobre los beneficios que el esquema que nos ocupa otorga a las donatarias autorizadas, al Estado, a la sociedad y a los contribuyentes, así como la conveniencia de su permanencia y los aspectos que los ciudadanos deben tener en cuenta para determinar cómo canalizar sus recursos a actividades de asistencia y desarrollo social.

Por último, se formulan recomendaciones para mejorar la eficacia del régimen actual, con un enfoque de corresponsabilidad y colaboración entre el Estado, la sociedad, las donatarias autorizadas, los ciudadanos y las empresas, indicando en cada caso las acciones a realizar y los responsables de las mismas.

1.

LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPÍA EN MÉXICO

1.1. La evolución de la filantropía en México

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, filantropía significa amor al género humano⁵ y es ese amor el que mueve a las personas a ayudar a sus semejantes de manera desinteresada. En la obra “Generosidad en México. Fuentes, cauces y destinos” Jaqueline Butcher señala que en su sentido más amplio

la filantropía abarca distintas expresiones de ayuda desinteresada hacia otros e incluye la donación y entrega de recursos materiales así como las actividades voluntarias por las cuales no se recibe remuneración⁶.

⁵ <http://dle.rae.es/?id=Htitoxg>

⁶ Butcher García-Colín, J., *et al.*, “Generosidad en México. Fuentes, cauces y destinos”, Impresión Castellanos, S.A. de C.V., México, 2013, pág.35.

Este tipo de actividades han estado presentes en México a través de los siglos, como se advierte en la obra “Filantropía y Acción Solidaria en la Historia de México”⁷, elaborada bajo la coordinación del Centro Mexicano para la Filantropía, A.C. (Cemefi), en la que nos basamos para hacer una breve exposición de las mismas.

1.1.1. La época de la Colonia

En este periodo, la citada obra destaca la evolución de la caridad a la filantropía, entendiendo la primera como una acción de ayuda a los sectores desprotegidos para cumplir con una obligación religiosa y la segunda como la ayuda a dichos sectores no como obligación confesional, sino como satisfacción personal.

Así, la caridad llegó a México junto con los españoles, quienes, si bien trajeron violencia y explotación, aportaron ideas propias de la cultura hispana, como la caridad. Aunque pueda parecer que esta virtud apareció con las órdenes religiosas (franciscana, dominica y agustina), no tiene un origen exclusivo en ellas, ya que en el siglo XVI la caridad era una idea fuertemente arraigada en la sociedad europea y no se restringía a la ayuda a los indígenas a los que se dirigía la “conquista espiritual”, sino que se aplicaba a todos los grupos sociales: indios, españoles, criollos o mestizos⁸.

⁷ Valero Chávez, *et al.*, “Filantropía y Acción Solidaria en la Historia de México”, Talleres del Grupo Cóndor, México, 2010, págs. 36 a 40 y 48 y 49.

⁸ Como ejemplo de estas obras altruistas la referida obra cita el Hospital de Pobres, donde se les daba alojamiento y tres comidas al día, medida secundada por la Iglesia católica y los ayuntamientos e indica que en el siglo XVI, se crearon los “recogimientos” primero para niñas y jóvenes, y luego para la rehabilitación

La misma obra señala⁹ que hacia la segunda mitad del siglo XVIII aparece la filantropía tanto en Europa como en la Nueva España como un concepto diverso a la caridad, ya que si bien ambas persiguen una acción de ayuda a los sectores más desprotegidos de la sociedad, los fines de la filantropía se alejan de la virtud teologal de la caridad. Indica que este cambio fue propiciado a partir de la crisis de la caridad religiosa que se desmoronó en 1798 cuando la Corona expropió el 15% de los bienes raíces y derechos de la Iglesia católica y en 1804 trasladó a las arcas reales los bienes raíces y capitales de las obras pías, colegios y hospitales de la Nueva España. Lógicamente, esta merma de recursos de la citada Iglesia contribuyó al proceso de secularización de la asistencia, siendo el punto de partida para el cambio de régimen de la caridad religiosa a un sistema de beneficencia asumido por el Estado en el siglo XIX.

1.1.2. El siglo XIX: De la asistencia pública a la asistencia privada

A principios del siglo XIX el Estado asume un papel protagonista en la beneficencia, que hasta entonces estaba principalmente en manos de la Iglesia católica. En este siglo se sigue con la política desamortizadora y, a mediados del mismo, las Leyes de Reforma significaron una mayor relegación de la Iglesia católica en las obras asistenciales debido a la confiscación de sus bienes (se nacionalizaron

de prostitutas o la protección de casadas y viudas. Valero Chávez, *et al.*, *op. cit.*, págs. 36 a 39.

⁹ Valero Chávez, *et al.*, *op. cit.*, págs. 48 y 49.

hospitales, asilos y orfanatos administrados por la Iglesia católica). Después de las Leyes de Reforma, se delineó el proceso de transición a un nuevo arquetipo de asistencia pública como deber del Estado, a través de “instituciones de la Beneficencia Pública dedicadas a paliar la indigencia”¹⁰.

Este tránsito de una asistencia religiosa –católica prácticamente en su totalidad– a una pública se va a ver acompañada por una participación de la sociedad civil, con una penetración paulatina, de manera que a finales de siglo tendrá mucha mayor incidencia en nuestro país. Hay que tener en cuenta que la menor presencia de la Iglesia católica, por las razones expuestas, no significó que los laicos que apoyaron sus obras sociales dejaran a un lado su labor filantrópica.

En este sentido, Silvia María Arrom¹¹ señala que la larga tradición de los latinoamericanos de participar en obras filantrópicas y la labor de las asociaciones de voluntarios en el siglo XIX, entre ellos los voluntarios vicentinos, crearon una red nacional de células locales conocidas como “conferencias” que formaron la base de la sociedad civil, distinguiendo a la filantropía de la época por cuatro rasgos novedosos: (i) se desplegaba en asociaciones colectivas paralelas a otras como logias masónicas, sociedades mutuas y clubes; (ii) mostraba un alto grado de organización, incluso como parte de redes internacionales de filantropía; (iii) se impulsó la ayuda domiciliaria, y (iv) se incrementó

¹⁰ *Ídem*, págs. 104, 107 y 110.

¹¹ Valero Chávez, *et al.*, *op. cit.*, págs. 60 a 63.

la participación de las mujeres, lo que implicó la feminización de la filantropía¹².

1.1.3. Siglos XX y XXI: Los nuevos retos de la asistencia privada

La participación de las instituciones sin fines de lucro en las labores filantrópicas continuó incrementándose a lo largo del siglo XX y, con el impulso del Estado, se fue consolidando la transición de la asistencia pública a la privada. Sin embargo, en un país con un alto índice de percepción de la corrupción, la confianza en ellas se ha mermado, al grado de que en ocasiones los donantes optan por aplicar los donativos de manera directa, como se indica en el numeral 4.1., lo que plantea nuevos retos para la asistencia privada.

No obstante, a la fecha de la publicación de este libro subsiste la Beneficencia Pública –institución creada en el régimen del Presidente Benito Juárez para hacerse cargo de los hospitales y establecimientos de beneficencia que se encontraban en manos de la Iglesia católica¹³ –como la actual Dirección General de Administración del Patrimonio

¹² María Dolores Lorenzo agrega que la labor del Estado se fue diluyendo para pasar nuevamente al sector privado ya que

la Beneficencia Pública no consiguió una participación efectiva de comerciantes, banqueros, empresarios y mujeres de élite [...] había motivos para desconfiar de esa institución: las noticias de fraude y abusos cometidos por los funcionarios salían a relucir constantemente [...] el gobierno federal, lejos de negociar con las élites económicas para que participaran en la Beneficencia Pública, concedió poco a poco mayor seguridad a las instituciones de beneficencia privada, en las cuales la contribución de los particulares, al parecer, fue más efectiva (Valero Chávez, *et al*, *op. cit.*, págs. 60 a 63).

¹³ Secretaría de Salud, “Antecedentes históricos”, (última actualización 6 de mayo de 2015), disponible en: <http://apbp.salud.gob.mx/contenidos/antecedenteshistoricos1.html>

de la Beneficencia Pública, dependiente de la Secretaría de Salud. Hay que resaltar que la normativa federal contribuye a su mantenimiento, ya que el Código Civil Federal¹⁴ concede a la Beneficencia Pública la facultad de recibir, en ausencia de herederos, los bienes de los finados para destinarlos a obras de beneficio social. Pero, lo cierto es que la labor del Estado en esta materia ha cedido terreno a las instituciones filantrópicas privadas, impulsando su existencia e incluso apoyando sus actividades.

Este interés del Estado mexicano en promover las actividades filantrópicas ha robustecido su relación con las instituciones sin fines de lucro; no obstante, Marco Antonio Mena¹⁵ señala que la gran diversidad que existe en la composición de estas entidades del Tercer Sector origina que su relación con el gobierno sea radicalmente diferente –dependiendo de su influencia, sus recursos y su disposición– para interactuar con las dependencias gubernamentales, y especifica que la corresponsabilidad y la actuación con los grupos de interés son elementos clave para el progreso social.

Por lo anterior, Mena destaca que la esmerada manera mexicana para alcanzar una participación congruente de los ciudadanos y una organización de la sociedad civil sólida evoluciona hacia el reconocimiento de que es necesario que las organizaciones de la sociedad civil (OSC) y el Estado trabajen de manera conjunta.

¹⁴ Código Civil Federal artículos 1602, 1636 y 1637.

¹⁵ Marco A. Mena, “El sector sin fines de lucro en México: el cambio del reconocimiento informal al formal”, en Anheier, *et al.*, “El sector sin fines de lucro en una economía cambiante”, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2003, pág. 105.

Por otra parte, Marco Antonio Mena considera que el terremoto de 1985 en México significó un parteaguas en la filantropía al quedar rebasado el Estado por las acciones de la sociedad civil, principalmente ciudadanos y no instituciones, en la atención del desastre y que este evento

cambió por completo la percepción que la sociedad tenía de su propia fuerza cívica y su potencial de participación. La incapacidad del gobierno para resolver la emergencia motivó a los ciudadanos a organizarse y a buscar sobrevivientes, curar a los heridos e instalar albergues. Al concluir, la sociedad reaccionaba con mayor eficacia que el gobierno, la tragedia sirvió para estimular el sentido de solidaridad y confianza cívica en la solución de los problemas colectivos¹⁶.

Al respecto, se estima que si bien esa fuerza cívica se ha mantenido e, incluso, incrementado, México no es el país que era en 1985, pues tanto gobierno como instituciones sin fines de lucro han incrementado sus capacidades para actuar en tragedias como la de entonces.

En efecto, a más de 30 años del citado terremoto, México tiene mayor conocimiento y preparación en materia de protección civil y cuenta con esquemas de continuidad operativa, programas permanentes de las secretarías de la Defensa Nacional y de Marina para la atención en desastres y donatarias autorizadas con fines de protección civil, búsqueda y rescate, reconstrucción y actividades similares, además de las más conocidas con fines de alimentación y salud.

¹⁶ Anheier, H. K., *et al.*, *op. cit.*, págs. 106 y 107.

No obstante lo anterior, al presentarse nuevamente este tipo de catástrofes –como ocurrió el 7 y 19 de septiembre de 2017– la población vuelve a considerar que es preciso actuar y aplicar los recursos directamente porque el gobierno y las instituciones “no funcionan” o desvían los recursos¹⁷, siendo que –si bien debe reconocerse que la población se volcó en ayudar con las mejores intenciones– el gobierno no dejó de funcionar pese a que algunos de sus edificios de oficinas colapsaron¹⁸. Por otra parte, los mencionados sismos generaron incertidumbre sobre el destino de los donativos, como se verá en el numeral 3.1.2.

Aunque la percepción social fue de lentitud o ausencia del gobierno y de las donatarias autorizadas –ya que, por obvias razones de cercanía, los vecinos llegaban primero que aquéllos– hubo presencia del ejército y la marina en todos los sitios afectados, la infraestructura de comunicaciones continuó operando con normalidad¹⁹, se ejercieron acciones

¹⁷ Comité de Defensa Integral de Derechos Humanos, Gobixha A. C. “Respuesta inadecuada e insuficiente de los tres niveles de gobierno ante desastre por sismo en Oaxaca: ONG’s” (18 de septiembre de 2017) disponible en <https://codigodh.org/2017/09/18/respuesta-inadecuada-e-insuficiente-de-los-tres-niveles-de-gobierno-ante-desastre-por-sismo-en-oaxaca-ongs/>

León, L., *et al.*, “32 años después se colapsó el sistema de Protección civil: Hace tres décadas se creó un órgano que se encargaría de coordinar esfuerzos de rescate, apoyar a víctimas y rehabilitar servicios”, (21 de septiembre de 2017) Eje Central, disponible en: <http://www.ejecentral.com.mx/32-anos-despues-se-colapso-el-sistema-de-proteccion-civil/>

¹⁸ Hernández, S., “Reubicarán oficinas de Gobierno”, (08 de octubre de 2017) El Universal, disponible en: <http://www.eluniversal.com.mx/metropoli/cdmx/reubicaran-oficinas-de-gobierno>

¹⁹ Secretaría de Comunicaciones y Transportes, “24 horas después del sismo, la infraestructura de comunicaciones y transportes opera con normalidad”, (20 de septiembre de 2017) disponible en: <https://www.gob.mx/sct/articulos/24-ho->

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILATROPÍA EN MÉXICO

inmediatas para facilitar el flujo de donativos y ayuda del extranjero²⁰, algunas donatarias autorizadas trabajaron las 24 horas del día y se dio transparencia a la utilización de recursos tanto por parte del gobierno federal²¹ como de las citadas donatarias²², además, ambas instancias continuaron en labores de rescate y reconstrucción de inmuebles.

No pasa desapercibido que, como lo indican Mónica Gómez Barrio y Sonia Sanz Sánchez, aunque la confianza en una administración

puede intentar construirse o afianzarse a través de la comunicación institucional, es necesario construirla sobre una base sólida, que no es otra que el propio prestigio derivado de la eficiencia en las actuaciones, de la profesionalidad, de la equidad y de la igualdad de trato a los contribuyentes²³,

ras-despues-del-sismo-la-infraestructura-de-comunicaciones-y-transportes-opera-con-normalidad-127748

²⁰ Castro, S., “Abre Aduana la puerta a donaciones” (21 de septiembre de 2017) El Diario, disponible en: http://diario.mx/Local/2017-09-21_e3d63620/abre-aduana-la-puerta-a-donaciones/

²¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Fuerza México”, disponible en: <http://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/fuerzamexico> (última actualización febrero 2019)

²² SAT, “Informes de Transparencia relacionados con donativos recibidos por los sismos ocurridos en México durante el mes de septiembre de 2017”, (2 de marzo de 2018), disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/donatarias_donaciones/Paginas/sismos_septiembre_2017.aspx. <https://www.gob.mx/sat/acciones-y-programas/informes-de-transparencia> (actualización al 2022).

²³ Gómez Barrio, M. y Sanz Sánchez, S., “La Administración de los Sistemas Tributarios, Tema 2: Código Tributario y Procedimiento de Gestión. El Marco General de las Relaciones con los Contribuyentes y los Servicios de Información y Asistencia”, *Documentación del Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de*

por lo que para recuperar la confianza de la población se deberá trabajar no sólo en mejorar la comunicación oficial para difundir los esfuerzos y aciertos del gobierno, sino en la mejora de la imagen institucional.

Asimismo, cabe destacar que en la obra “Recursos Públicos Federales para apoyar las actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil”, se indica que

Las expresiones de solidaridad de la ciudadanía mexicana son recurrentes aunque generalmente desarticuladas [...] lejos de asumir esta situación como irremediable, consideramos que el incremento del número de donantes y organizaciones es factible, pues no cabe duda de que existe un “capital solidario” de facto que, mediante el establecimiento de las condiciones sociales y jurídicas adecuadas, puede ser transformado en “capital social”²⁴.

En ese contexto, el nuevo reto de las instituciones sin fines de lucro es incrementar la confianza de la población, lo cual es posible generando las condiciones jurídicas y sociales adecuadas, para lo cual es conveniente que trabajen conjuntamente con el Estado para mejorar la transparencia y eficiencia de sus actividades, al tiempo que se difundan las acciones realizadas, lo que sin duda mejorará su imagen ante la sociedad.

Esta coexistencia de donatarias privadas y públicas –e incluso personas de derecho internacional– hace necesario

la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales, Tercera Edición 2017-2018, pág. 50.

²⁴ Villalobos Grzybowicz, J., *et al.*, “Recursos Públicos Federales para apoyar las actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil”, MC Editores, México, 2007, pág. 13.

analizar las diferencias existentes entre ellas, para lo cual en este libro se hizo una distinción entre organizaciones considerando si requieren o no obtener autorización para recibir donativos deducibles y, tratándose de las que sí requieren ser autorizadas, se describen los requisitos que deben cumplir para obtenerla y el trámite a realizar para dichos efectos, así como las obligaciones que adquieren una vez autorizadas.

Antes de iniciar con el análisis referido en el párrafo anterior, es conveniente adentrarnos al tema señalando los términos o denominaciones con que se conoce a las instituciones sin fines de lucro, así como las perspectivas teóricas que les son aplicables.

1.2. Una cuestión previa: la distinta terminología empleada para identificar a las instituciones sin fines de lucro

Como se indicó en el numeral anterior, las instituciones sin fines lucrativos han cobrado relevancia no sólo por el reciente aumento en su número, sino por su cada vez mayor participación en las actividades altruistas en favor de la sociedad en todo el mundo.

Este tipo de instituciones recibe diversas denominaciones, tales como Organizaciones no Gubernamentales (ONG), OSC, Entidades Sin Fines Lucrativos o Sin Fines de Lucro, Tercer Sector o *charity sector*, entre otros. Al respecto, Ana María Delgado y Rafael Oliver Cuello indican que

destaca, de entrada la falta de un concepto jurídico tanto a nivel nacional como internacional [...] llama la atención que tampoco existe un consenso lingüístico para referirse a la misma realidad

social, provocado, en parte, por la disparidad de organizaciones sociales que se enmarcan en la actualidad bajo la denominación de ONG [...] esta situación se agrava si tenemos en cuenta que ni siquiera desde el punto de vista jurídico (nacional e internacional) hay una terminología unitaria al respecto²⁵.

Por su parte, la doctrina mexicana²⁶ entiende que esta pluralidad de denominaciones obedece a diferencias respecto de las actividades que desarrollan estas entidades, los intereses que atienden, la naturaleza de los bienes y servicios que ofrecen, y el tipo de destinatarios de éstos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) –que regula la deducibilidad de los donativos– se refiere a estas entidades como personas morales con fines no lucrativos o, de manera general, como instituciones, y el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) como instituciones sin fines de lucro, por lo que en este libro nos referimos a ellas con este último término, por ser más cercano a todos los antes anotados.

1.3. Perspectivas teóricas de las instituciones sin fines de lucro

La doctrina mexicana²⁷ destaca que las diferencias terminológicas señaladas se han tratado de acotar dando lugar a tres perspectivas teóricas, a saber: Tercer Sector o *Nonprofit Sector*, Economía Social y Economía de Solidaridad.

²⁵ Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R., “Fiscalidad de las ONG”, Bosch, Barcelona, 2008, pág. 175.

²⁶ Muñoz Grandé, H., *et al.*, “Análisis de las capacidades institucionales de las organizaciones de la sociedad civil del Distrito Federal y estudio comparativo IAP-AC.”, Talleres Grafitti, México, 2012, pág. 15.

²⁷ *Ídem.* pág. 15.

1.3.1. Tercer Sector

Esta teoría, desarrollada en el *International Center for Civil Society Studies* de la Universidad John Hopkins, se define en la obra *The Emerging Sector* de Salomon y Anheier como un

sector fuera del Estado –primer sector– en tanto no persigue el poder político, y fuera del mercado –segundo sector– en tanto no persigue fines de lucro, constituyendo de esta forma una definición residual de tercer sector²⁸.

Por su parte, Clotilde Martín Pascual²⁹ señala que este término se refiere a un fenómeno que ha alcanzado una gran importancia en los últimos años, debido a la proliferación de entidades que, sin ser del sector público ni del sector privado lucrativo, realizan actividades que proporcionan bienes y servicios a la sociedad sin una finalidad prioritaria de lucro económico y que su delimitación puede hacerse en forma negativa definiéndolo como todo lo que no es mercado ni Estado.

1.3.2. Economía Social

Parte de la doctrina mexicana resalta la referencia a la vieja economía social y la nueva economía social, la primera de las cuales se configuraba por una serie de empresas nacidas de intereses económicos en respuesta a motivaciones gremiales y financieras, evolucionando hasta que en 2006

²⁸ Muñoz Grandé, *et. al.*, *op. cit.*, pág. 20.

²⁹ Martín Pascual, C., “El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 15.

el Comité Económico y Social Europeo sobre Economía Social ajustó el término para incluir a las organizaciones del Tercer Sector, ampliando la definición en los siguientes términos:

Conjunto de empresas privadas creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando [...] La economía social también agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian³⁰.

Clotilde Martín Pascual refiere que, desde el enfoque europeo,

el Tercer Sector se identifica con la Economía Social y se concibe como contrapuesto al sector de las empresas capitalistas e integrado por un conjunto de entidades que comparten las siguientes notas: finalidad de servicio a sus miembros o a la colectividad; autonomía de gestión [...] procesos de decisión democráticos; y primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de las rentas³¹.

1.3.3. Economía de Solidaridad

Catalogada como una derivación reciente de la Economía Social y desarrollada en algunos países de Sudamérica (Co-

³⁰ Muñoz Grandé, *et al.*, *op. cit.*, págs. 16 y 17.

³¹ Martín Pascual, C., *op. cit.*, pág. 16.

lombia y Chile), Luis Razeto define la Economía de Solidaridad como

una economía en la cual la solidaridad se hace presente, se introduce dentro de la economía y se produce, se distribuye, se consume con solidaridad, se acumula con solidaridad [...] la solidaridad incorporada al interior de la economía; puesta dentro de la economía [...] una nueva forma de hacer economía³².

En la obra “El sector sin fines de lucro en una economía cambiante”³³ se indica que el sector sin fines de lucro constituye una fuerza económica y social en todo el mundo, así como un elemento clave en las políticas sociales en la mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y se asocia a los conceptos de Economía Social y Tercer Sector, ya que si bien se refiere a la ausencia de la redistribución de las utilidades, el término “Economía Social” destaca la dimensión socioeconómica del sector y el término “Tercer Sector” resalta su ubicación entre el Estado y el mercado.

De las tres perspectivas anotadas, se estima que las instituciones sin fines de lucro a las que se enfoca este libro corresponden al Tercer Sector (no son del Estado ni del mercado) ya que, como se verá en los numerales 1.5. y 1.6., las que pueden acceder a la autorización para recibir donativos deducibles realizan actividades filantrópicas sin una finalidad de servicio a sus miembros ni una vocación económica como se refiere en la Economía Social o la Economía de Solidaridad.

³² Muñoz Grandé, *et al.*, *op. cit.*, pág. 18.

³³ Anheier, H. K., *et al.*, *op. cit.*, pág. 11.

1.4. Las clases de entidades donatarias

En México las personas o figuras jurídicas³⁴ que pueden recibir donativos deducibles pueden clasificarse según se constituyan de acuerdo al derecho público, derecho privado o derecho internacional:

a) Las primeras son la mayoría de las entidades públicas, las que no requieren autorización o constancia alguna para recibir donativos deducibles.

b) Las segundas son entidades privadas cuya característica común es tener como fines el desarrollo de ciertas actividades relativas al desarrollo social y carecer de ánimo de lucro, es decir, que por disposición legal e incluso por lo dispuesto en sus documentos de creación no pueden distribuir remanentes entre sus miembros sino que deben destinar su patrimonio a la consecución de sus fines y que, para recibir este tipo de donativos, requieren una autorización del Servicio de Administración Tributaria (SAT), a la que nos referiremos más adelante.

c) Las terceras son los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho y que realicen ciertas actividades de asistencia o desarrollo social. Estos organismos no requieren autorización para recibir donativos deducibles.

Esta triple clasificación permite, a su vez, distinguir entre los entes de acuerdo a la necesidad o no de obtener la autorización referida.

³⁴ Las figuras jurídicas son fideicomisos y programas escuela empresa a que se refieren los artículos 27, fracción I, inciso f); 79 penúltimo párrafo; 80 último párrafo; 84; 86, tercer párrafo, y 151, fracción III, inciso f), de la LISR.

1.4.1. Entes públicos y organismos internacionales

Este grupo de entidades no necesita de autorización alguna para que los donativos que reciban sean deducibles del ISR en virtud de lo dispuesto en los artículos 27, fracción I, inciso a) y 151, fracción II, inciso a) de la LISR. Estas entidades públicas mexicanas son:

1. La Federación.
2. Las entidades federativas.
3. Los municipios.
4. Los organismos descentralizados de los anteriores órdenes de gobierno, que no tengan actividades lucrativas, por ejemplo³⁵: Sistemas para el Desarrollo Integral de la Familia (DIF), universidades e institutos tecnológicos, hospitales e institutos nacionales de salud y centros públicos de investigación.

Por otra parte, también son donatarias de este tipo los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, cuyos fines correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos. Entre ellos, se encuentran la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y sus distintos fondos: Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF), Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO), Organización

³⁵ La relación completa de las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal está publicada en el DOF del 15 de agosto de 2018. Disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5534868&fecha=15/08/2018

de las Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura (UNESCO), entre otros.

1.4.2. Entes privados

Sólo pueden ser autorizados para recibir donativos deducibles las personas morales creadas como organizaciones civiles (instituciones de asistencia o beneficencia privada o sociedades o asociaciones civiles sin fines de lucro), los programas escuela empresa³⁶, así como los fideicomisos que tengan alguno de los fines que se indican más adelante en el numeral 1.5.1.1.

Como preámbulo a los siguientes dos apartados de este capítulo, cabe destacar que a efecto de obtener autorización para recibir donativos deducibles, las mencionadas entidades deben cubrir los requisitos que se señalan en el numeral 1.5.1. y realizar el trámite que describe en el numeral 1.5.2. en el que el SAT verifica el cumplimiento de dichos requisitos y, de ser así, emite la autorización respectiva. De obtenerse la autorización, las donatarias deberán cumplir con las obligaciones señaladas en el punto 1.6.

1.5. Autorización para recibir donativos deducibles

Al igual que en otros países de habla hispana, la mera ausencia de ánimo de lucro no permite a las instituciones de este tipo que los donativos que perciban sean deducibles³⁷. Sólo

³⁶ Con la reforma a la LISR publicada en el DOF el 8 de diciembre de 2020 se eliminó a los programas escuela empresa del listado de figuras susceptibles de ser autorizadas para recibir donativos deducibles (actualización al 2022)

³⁷ Un ejemplo paradigmático es el de España con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los in-

aquellas instituciones sin fines de lucro que cumplan determinados requisitos podrán tener el carácter de donatarias a tales efectos.

Estos requisitos están recogidos en la LISR y a su examen dedicaremos los siguientes subapartados. Pero en el derecho mexicano no basta con cumplir con estos requisitos sino que es necesario que se obtenga una autorización por escrito del SAT, quien para otorgar certeza jurídica a los donantes publica la lista de donatarias autorizadas tanto en el Diario Oficial de la Federación (DOF) como en su página de internet.

Es de indicarse que en términos del artículo 82, cuarto párrafo, de la LISR, la autorización puede revocarse cuando las donatarias dejen de cumplir los requisitos señalados o incumplan las obligaciones correspondientes.

1.5.1. Requisitos

Las instituciones sin fines de lucro que deseen ser autorizadas para recibir donativos deducibles deben cumplir con dos tipos de requisitos.

En primer lugar, deben perseguir determinados fines de interés general y, además, acreditar su realización; esto último lo certifican diversos entes públicos, en función del fin

centivos fiscales al mecenazgo. Un examen sobre los requisitos exigidos puede consultarse en Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I., "Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012, y Ruiz Garijo, M., "Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (2)", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, 2004.

que constituye el objeto social de la institución sin fines de lucro³⁸.

En segundo lugar, deben cumplir con aspectos³⁹ que – conforme al artículo 82, fracciones IV y V, en relación con el párrafo segundo del propio precepto– deben haber sido previamente plasmados en su escritura constitutiva, estatutos o documento de creación, lo cual es verificado por el SAT.

1.5.1.1. Fines susceptibles de ser autorizados para recibir donativos deducibles, su evolución hasta la actualidad

A diferencia de otros países como España, en México sólo están incentivados fiscalmente determinados fines de interés general. El listado de fines que recoge nuestra LISR es limitativo, quedando fuera algunos otros como los deportivos, defensa de los principios democráticos o promoción

³⁸ De conformidad con lo dispuesto por la regla 3.10.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, misma que además establece que la autorización se condicionará y no se incluirá en el listado de donatarias publicado en el DOF ni en el Portal del SAT, hasta que se presente la documentación de que se trate (para lo cual se tiene un plazo de doce meses contados a partir de la notificación de la autorización condicionada), ya que en caso contrario, quedará sin efectos la autorización y los donativos que se hubieren otorgado no serán deducibles. La autorización condicionada estuvo vigente hasta 2021, en virtud de la no inclusión de la citada regla en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 (actualización al 2022)

³⁹ Deberán establecer que: (i) destinarán sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna donataria autorizada o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos, y (ii) al momento de su liquidación o cambio de residencia para efectos fiscales, destinarán la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILATROPÍA EN MÉXICO

de los valores constitucionales (que sí son contemplados expresamente en la enumeración ejemplificativa que contiene la Ley 49/2002 española).

El listado de fines susceptibles de autorizar para recibir donativos deducibles ha ido variando a través del tiempo. Así, el Estado mexicano se ha preocupado por apoyar cada vez un mayor número de fines altruistas al ir incrementando la lista de aquéllos por los que es posible autorizar para recibir donativos deducibles. En esta evolución se han tenido en cuenta no sólo los intereses u objetivos públicos, sino también los de la sociedad, pues hace más de 35 años básicamente se permitían las actividades de asistencia social, incluyéndose otras poco a poco, como se describe a continuación:

Tabla 1. Evolución de los fines susceptibles de autorizar.
LISR 1980.

DOF 30 de diciembre de 1980	Únicamente preveía como deducibles los donativos otorgados para obras o servicios públicos, a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
DOF 31 de diciembre de 1981	Se incluye la deducibilidad de los donativos a las instituciones de enseñanza con reconocimiento de validez oficial de estudios.
DOF 28 de diciembre de 1989	Se aclara que los donativos para obras o servicios públicos serán los otorgados a la Federación, entidades federativas y municipios y se incluye la posibilidad de deducir los donativos otorgados a instituciones que promuevan la cultura y las artes, así como a las que otorguen becas para estudios superiores.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

DOF
26 de
diciembre
de 1990

Se elimina el destino de los donativos otorgados a la Federación, entidades federativas y municipios y se sustituye a la promoción de la cultura y las artes por la promoción de las bellas artes.

DOF
20 de
diciembre
de 1991

Se incluye la deducibilidad de donativos otorgados a los programas escuela empresa.

DOF 20
de julio
de 1992

Se sustituye a la promoción de las bellas artes por fines culturales, científicos o tecnológicos; se incluye a los hospitales u organizaciones de investigación médica, y se eliminan los programas escuela empresa y el otorgamiento de becas para estudios superiores.

DOF
29 de
diciembre
de 1993

Se incluye a las fundaciones o patronatos y a las bibliotecas y museos abiertos al público, se reincorpora a los programas escuela empresa y al otorgamiento de becas sin necesidad de que sean para estudios superiores; se elimina a los hospitales u organizaciones de investigación médica, y se detallan las actividades asistenciales.

DOF
30 de
diciembre
de 1996

Se incluye la preservación e investigación de la flora y fauna silvestre y acuática.

DOF
29 de
diciembre
de 1997

Se incluyen los donativos otorgados a los organismos descentralizados sin fines de lucro.

DOF
31 de
diciembre
de 1999

Se incluye la reproducción o conservación de especies en protección o en peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

Fuente: Elaboración propia con base en la información del DOF.

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS
DE LA FILATROPÍA EN MÉXICO

Tabla 2. Evolución de los fines susceptibles de autorizar.
LISR 2002.

DOF 1 de enero de 2002	Se sustituye a las actividades culturales, científicas o tecnológicas por la promoción y difusión de música, artes plásticas y dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, y se adiciona un listado de actividades ecológicas; la protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación y del arte de las comunidades indígenas; las bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas, y el apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes. En materia de actividades asistenciales se adiciona el listado que detalla las mismas.
DOF 30 de diciembre de 2002	Se incluye a las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza y a la de preservación e investigación de la flora y fauna terrestre.
DOF 23 de diciembre de 2005	Se incluye dentro de las actividades asistenciales a la defensa y promoción de los derechos humanos.
DOF 07 de diciembre de 2009	Se incluye a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, con fines por los que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles.

Fuente: Elaboración propia con base en la información del DOF.

Tabla 3. Evolución de los fines susceptibles de autorizar.
LISR 2014.

DOF 11 de diciembre de 2013	Se adiciona el listado que detalla las actividades asistenciales y se incorpora un listado de actividades de desarrollo social, entre ellas la promoción de la equidad de género, protección civil y la prestación de servicios de apoyo a las organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la LFFAROSC.
--------------------------------------	--

DOF 30 de noviembre de 2016*	Se incluye dentro de las actividades de desarrollo social al apoyo a proyectos de productores agrícolas y de artesanos, con bajos ingresos que se ubiquen en las zonas con mayor rezago.
---------------------------------------	--

Fuente: Elaboración propia con base en la información del DOF.

* La reforma más reciente se publicó en el DOF el 8 de diciembre de 2020 y con ella se eliminó a los programas escuela empresa (actualización al 2022).

Si bien, como quedó señalado, se han ido aumentando al listado fines específicos de interés general que son susceptibles de autorizarse para recibir donativos deducibles, pasando de un listado casi limitado a fines de asistencia social a uno más amplio de desarrollo social, aún quedan fuera de este listado diversos fines de interés general que el Estado debe impulsar y promover –como el deporte, ciertas expresiones artísticas o actividades ecológicas en determinadas zonas del país–, pero que no se han incluido principalmente para evitar que se terminen financiando clubes sociales o deportivos de carácter privado.

Asimismo, cabe destacar que el requisito que nos ocupa no en todos los casos se limita al cumplimiento de un determinado fin como el educativo o de investigación tec-

nológica, sino que dicho fin implica el cumplimiento de un requisito específico como que se cuente con reconocimiento de validez oficial de estudios o la inscripción en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.

De acuerdo con la evolución señalada, a septiembre de 2018, los fines susceptibles de ser autorizados para recibir donativos deducibles, y que deben realizar quienes soliciten ser consideradas como donatarias autorizadas, son⁴⁰:

- **Asistenciales.** Para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o discapacidad; alimentación, vestido o vivienda; asistencia o rehabilitación médica; asistencia jurídica; tutela de los derechos de los menores; readaptación social; rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes; servicios funerarios; orientación social, educación o capacitación para el trabajo, y mejora de la economía popular.
- **Educativas.** Enseñanza con validez oficial de estudios o programas escuela empresa⁴¹.
- **Investigación científica o tecnológica.** Investigación científica o tecnológica con inscripción en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- **Culturales.** Promoción y difusión de música, artes plásticas y dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a las leyes de la materia; apoyo a las

⁴⁰ Artículos 79, fracciones VI, X, XI, XII, XVII, XIX, XX y XXV; 82 último párrafo y 83 de la LISR y 34 y 136 del RLISR.

⁴¹ Con la reforma a la LISR publicada en el DOF el 8 de diciembre de 2020 se eliminó a los programas escuela empresa (actualización al 2022).

actividades de educación e investigación artísticas; protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación y del arte de las comunidades indígenas; bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas; apoyo a los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes, así como bibliotecas y museos que sin pertenecer a la citada red o sin ser dependientes del mencionado Consejo, se encuentren abiertos al público en general.

- **Otorgamiento de becas.** Para estudiar en instituciones de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios o, cuando se trate de instituciones del extranjero, éstas se encuentren reconocidas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología. Las becas se deben conceder mediante concurso abierto, atendiendo al mérito y capacidad académica del candidato.
- **Ecológicas.** Investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las zonas que señale el SAT, o promoción de la prevención y control de la contaminación del agua, aire y suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- **Reproducción de especies en protección y peligro de extinción.** Reproducción de dichas especies y conservación del hábitat correspondiente, con opinión favorable de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- **Apoyo económico a donatarias autorizadas.** Entidades que tienen como objetivo apoyar económicamente las actividades de las donatarias autorizadas.

- **Obras o servicios públicos.** Realización de obras o servicios públicos que corresponda realizar a la Federación, las entidades federativas o los municipios.
- **Desarrollo social.** Promoción de la participación de la población en acciones: (i) que mejoren las condiciones de subsistencia; (ii) de seguridad ciudadana; (iii) de asuntos de interés público; (iv) de equidad de género, y (v) de protección civil; así como prestación de servicios de apoyo a la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de las leyes de la materia; promoción y defensa de los derechos de los consumidores; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos, y apoyo a proyectos de productores agrícolas y de artesanos, en las zonas con mayor rezago del país.

Tratándose de actividades asistenciales, educativas, de investigación científica y tecnológica, ecológicas, de reproducción de especies en peligro de extinción y culturales (salvo las relativas a bibliotecas que no pertenezcan a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y museos no dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes), es posible obtener autorización para recibir donativos deducibles en términos del CDI México-EUA, del cual se tratará más adelante.

1.5.1.2. Acreditación de la realización de actividades relativas a los fines de la donataria

Para obtener la autorización para recibir donativos deducibles se debe acreditar la realización de las actividades que den cumplimiento a los fines señalados en el numeral 1.5.1.1., lo cual se logra, por lo general⁴², con una constancia emitida por un ente público. Este es el caso, por ejemplo, del reconocimiento de validez oficial de estudios para las actividades educativas, el registro ante la Junta de Asistencia o Beneficencia Privada para las actividades asistenciales o ante el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas para la investigación científica y tecnológica o la constancia emitida por las autoridades competentes en la materia tratándose de las actividades culturales, ecológicas, bibliotecas, museos y desarrollo social⁴³.

Para, Mónica Tapia Álvarez y María Isabel Verduzco este requisito se ha convertido en uno de los mayores obstáculos para que una institución sin fines de lucro llegue a convertirse en donataria autorizada debido a que

ni el SAT, ni ninguna otra dependencia tienen facultad o quieren hacerse responsables de hacer constar que una institución realiza

⁴² No se requiere constancia emitida por un ente público tratándose de las instituciones que otorgan becas (basta su Reglamento para el otorgamiento de las mismas) o apoyen económicamente a otras donatarias (se presenta convenio celebrado al efecto con la o las donatarias autorizadas de que se trate).

⁴³ Listado de documentos para acreditar actividades Ficha 15 ISR del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal. Disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Documents/Listado_acreditar_actividades_15ISR_18012018.pdf

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILATROPIA EN MÉXICO

cierta actividad [...] a veces este procedimiento [...] toma meses y trámites burocráticos que desgastan a muchas personas⁴⁴.

En contraste con estas autoras, podemos argumentar que en primer lugar, la emisión de constancias sobre las actividades de las instituciones sin fines de lucro no es competencia del SAT sino de otros entes públicos que, con mayor o menor celeridad acaban otorgando la constancia solicitada. En segundo término, está claramente delimitada la documentación necesaria para acreditar la realización de las actividades. Por último, en la página de internet de dicha administración tributaria existe información suficiente para facilitar el cumplimiento⁴⁵.

Así, por ejemplo, en el caso de las instituciones educativas, es claro que se requiere acreditar que se cuenta con reconocimiento de validez oficial de estudios emitida por las autoridades educativas (en lo cual el SAT no tiene ninguna injerencia), mismas que, por la trascendencia de tal reconocimiento, requieren hacer una revisión minuciosa de la institución a efecto de asegurar que los estudiantes recibirán una atención e instrucción adecuada, lo que lógicamente tomará tiempo.

Además de lo anterior, es importante destacar que es posible que el SAT emita una autorización condicionada

⁴⁴ Tapia Álvarez, M. y Verduzco, M. I., “Fortalecimiento de la Ciudadanía Organizada: diagnóstico y reformas para un ambiente propicio en México”, Alternativas y Capacidades, A.C., México, 2013, pág. 36.

⁴⁵ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Documents/Listado_acreditar_actividades_15ISR_18012018.pdf. Liga del Portal del SAT consultada en septiembre de 2018.

a que las actividades se acrediten dentro de los doce meses siguientes a que se notifique la resolución correspondiente cuando se trate de instituciones de reciente creación (menos de seis meses a la fecha de la solicitud) o que no hayan operado o desarrollado alguna de las actividades por las que se solicita la autorización, por lo que no puede considerarse que el requisito de referencia es difícil de cumplir⁴⁶.

1.5.1.3. Escritura constitutiva, estatutos o documento de creación

Al margen de perseguir la realización de ciertos fines, la escritura constitutiva, estatutos o documento de creación de la institución que solicite autorización para recibir donativos deducibles debe establecer, con carácter irrevocable, las siguientes cláusulas:

- **Destino de las rentas.**- Los activos deben destinarse exclusivamente al cumplimiento del objeto social o fines para los que se ha constituido⁴⁷.
- **Prohibición de distribuir remanentes.**- Estas instituciones se caracterizan por carecer de ánimo de lucro. En consecuencia, no otorgarán beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes, salvo que se trate de alguno de sus integrantes que tenga el carácter de donataria autorizada, o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos⁴⁸.

⁴⁶ Esta autorización fue posible hasta 2021, en virtud de la no inclusión de la regla correspondiente en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 (actualización al 2022)

⁴⁷ Artículo 82, fracción IV de la LISR.

⁴⁸ *Ídem*.

- **Destino del patrimonio en caso de liquidación.**- Al momento de su liquidación o cambio de residencia fiscal, destinará su patrimonio a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles⁴⁹.
- **Destino de los donativos en caso de revocación o no renovación de la autorización.**- En caso de que la autorización para recibir donativos deducibles sea revocada o cuando concluya su vigencia no sea renovada u obtenida nuevamente, dentro de los seis meses siguientes a la conclusión del plazo para obtener nuevamente la autorización, deberá transmitir a alguna donataria autorizada los donativos que no hayan sido destinados a su objeto social o sus fines⁵⁰.

La normativa vigente requiere que las cláusulas citadas estén expresamente recogidas en la escritura constitutiva, estatutos o documento de creación de la solicitante, sin que exija lo mismo respecto de otras obligaciones de las donatarias.

No obstante, *a contrario sensu* se ha entendido que dicha escritura no puede contener cláusulas contrarias a las disposiciones fiscales aplicables a las donatarias autorizadas⁵¹, tales como: (i) fines de lucro o actividades de carácter económico o comercial; (ii) fines políticos o religiosos; (iii) actividades remuneradas que influyan en la legislación o pretendan la modificación de alguna ley u ordenamiento jurídico; (iv) dar bienes en comodato, mutuo o fideicomiso ni avalar

⁴⁹ Artículo 82, fracción V de la LISR.

⁵⁰ *Ídem*.

⁵¹ Título III de la LISR.

o garantizar obligaciones a favor de terceros, y (v) contener beneficios o derechos económicos para sus integrantes.

En relación con este requisito, Mónica Tapia Álvarez y María Isabel Verduzco señalan que también constituye uno de los más grandes obstáculos para obtener autorización para recibir donativos deducibles en virtud de que

quienes verifican que los estatutos [...] expresen tres criterios garantes [...] usan su criterio para asegurarse que el objeto social de miles de OSC cumpla con la redacción y el vocabulario “al pie de la letra” de una ley anticuada y “parchada” [...] y solicitarles, de manera discrecional, que los modifiquen si consideran que no están suficientemente apegados a la LISR. El personal de la OSC termina adecuando sus propios estatutos y objeto social para conseguir esta autorización, violándose en la práctica el principio de reconocimiento legal libre de toda intervención estatal^{52 53}.

Sobre este particular, cabe destacar que los requisitos que deben cubrirse en los estatutos son claros, existe una propuesta de estatutos sociales emitida por el SAT para facilitar el cumplimiento de este requisito, publicada en su página de Internet⁵⁴, y su revisión por parte del personal de dicha administración tributaria de ninguna manera puede interpretarse como intervencionismo del Estado, ya que

⁵² Tapia Álvarez, M. y Verduzco, M. I., *op. cit.*, págs. 35 y 36.

⁵³ OSC u Organización de la Sociedad Civil.- Así denomina la LFFAROSC a las instituciones sin fines de lucro que regula, las cuales son muy similares a las donatarias, como más adelante se indica.

⁵⁴ ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/donatarias/Modelo_Estatutos.pdf. Liga del Portal del SAT consultada en septiembre de 2018.

el personal sólo realiza un dictamen sobre el cumplimiento de este requisito y orienta a la institución para facilitar el cumplimiento, quedando bajo la decisión de ésta corregir con la redacción que, en su caso, haya sido sugerida o con otra que cubra los requisitos de la LISR o, incluso, desistir de su solicitud.

Es de indicarse que en ocasiones, aunque se transcriba la disposición de la LISR relativa a este requisito –lo que hace que la institución considere que cumple cabalmente–, en otra parte del documento se incluyen cláusulas contradictorias o inhabilitantes, por lo que se deben realizar las correcciones pertinentes a fin de cumplir con el objetivo de la ley, pudiendo quedar en la institución una percepción de que el personal del SAT fue arbitrario, subjetivo o discrecional, siendo que más bien el notario público no fue cuidadoso al elaborar la escritura pública o, incluso, de manera intencional la institución incluyó las contradicciones a efecto de que, de no ser detectadas, en el futuro pueda interpretarlas a su favor.

1.5.2. Trámite para lograr la acreditación

Imagen 1: Trámite para lograr acreditación



¹ Artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación

² Artículo 27, fracción I de la LISR

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

El trámite para obtener la autorización para recibir donativos deducibles es muy sencillo, pues la solicitud se presenta a través del buzón tributario a que se refiere el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación –sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del SAT, a través del cual dicha administración tributaria realiza la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo aquellas que puedan ser recurridas por los contribuyentes y éstos presentan promociones, solicitudes y avisos y dan cumplimiento a requerimientos, también a través de documentos digitales, y pueden consultar su situación fiscal– mediante la presentación de un formato electrónico al que se adjunta, de manera digitalizada, la escritura constitutiva, estatutos o documento de creación de la solicitante, así como la documentación que acredite la realización de las actividades relativas a los fines susceptibles de autorización⁵⁵.

La solicitud de autorización conforme al CDI México-EUA también se realiza por la vía señalada, siendo necesario que se tramite por quien ya cuente con autorización para recibir donativos del país o, en su defecto, que en un mismo trámite se soliciten ambas autorizaciones⁵⁶.

⁵⁵ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_15_isr.aspx. Liga del Portal del SAT consultada en septiembre de 2018.

⁵⁶ http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_21_isr.aspx. Liga del Portal del SAT consultada en septiembre de 2018.

Una vez acreditado el cumplimiento de los requisitos arriba señalados, el SAT emite la autorización correspondiente y la notifica vía buzón tributario al solicitante.

Conforme al artículo 27, fracción I de la LISR, el SAT debe publicar anualmente en el DOF y dar a conocer en su página de Internet el listado de donatarias autorizadas, lo que da certeza jurídica a los donantes.

La emisión de la autorización siempre es anterior a la fecha de inclusión de la donataria en la lista publicada en el DOF y en el directorio de donatarias autorizadas, debido a que diariamente se emiten autorizaciones, pero la actualización de la publicación en el DOF y del directorio de donatarias en la página de internet del SAT no se realiza con la misma periodicidad, lo que genera el desfase.

No obstante lo anterior, la falta de publicidad de la autorización no afecta la validez de la misma, por lo que los donativos que reciba la donataria serán deducibles aún y cuando ésta no se encuentre en el directorio de donatarias contenido en la página de Internet del SAT ni en el DOF.

La difusión en el DOF se realiza mediante la publicación de un anexo de la Resolución Miscelánea Fiscal⁵⁷, que es el ordenamiento administrativo que contiene las disposiciones de carácter general que puede emitir el SAT de acuerdo a su competencia y donde da a conocer diversas listas de contribuyentes y autorizaciones. Para 2018 la lista de donatarias autorizadas se encuentra en el Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el

⁵⁷ SAT, “Resolución Miscelánea Fiscal”, disponible en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/37231/resolucion-miscelanea-fiscal->

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPÍA EN MÉXICO

DOF el 19 de enero de 2018⁵⁸, y contiene el registro federal de contribuyentes y la denominación de:

- Las donatarias autorizadas, clasificadas de acuerdo con la actividad por la que fueron autorizadas.
- Las donatarias autorizadas para recibir donativos en términos del CDI México-EUA.
- Las instituciones a las que se revocó la autorización o cuya autorización dejó de tener vigencia por incumplimiento de sus obligaciones.

Por su parte, en la página de Internet del SAT se incluye el directorio de donatarias autorizadas, que contiene información más completa de las mismas, ya que además del nombre y registro federal de contribuyentes incluye el domicilio fiscal y objeto social de la donataria autorizada, el nombre de su representante legal, el número y fecha del oficio de autorización, el domicilio y teléfono de los establecimientos de la donataria, el documento con el que acreditó la realización de actividades susceptibles de autorización, la entidad federativa y la administración desconcentrada del SAT competente por circunscripción territorial⁵⁹. Este directorio se encuentra disponible en formato Excel, lo que permite una búsqueda ágil.

⁵⁸ DOF, “Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el 22 de diciembre de 2017”, (19 de enero de 2018) disponible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5510985&fecha=19/01/2018

El referido Anexo fue publicado en el DOF el 12 de enero de 2022, disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5640505&fecha=12/01/2022 (actualización al 2022).

⁵⁹ SAT, “Directorio de Donatarias autorizadas”, disponible en: http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/donatarias_donaciones/Paginas/2018.aspx

De la información publicada en la página de Internet del SAT se constata que, al 31 de diciembre de 2017, existían 9,447 donatarias autorizadas –lo que representa un incremento del 57% respecto del número de donatarias autorizadas 10 años atrás, al 31 de diciembre de 2007– de las cuales 3,505 contaban con autorización para recibir donativos deducibles en términos del CDI México-EUA. De igual forma se advierte que la gran mayoría de las donatarias (63.3%) se dedican a actividades asistenciales y sólo nueve (0.09%) a la reproducción de especies en peligro de extinción.

La vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles es anual y surte sus efectos en el ejercicio fiscal en que se otorgue⁶⁰, por lo que incluso serán deducibles los donativos que se hubieren entregado a la donataria en ese ejercicio pero con anterioridad a la fecha de autorización, ya que para la fecha de presentación de la declaración correspondiente (primer cuatrimestre del año siguiente) se podrá contar con el recibo respectivo.

La vigencia de la autorización se mantiene en los ejercicios fiscales sucesivos mediante su renovación automática, lo cual ocurre siempre que la donataria presente los informes a que está obligada y un formato en el que manifiesta bajo protesta de decir verdad el encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones.

⁶⁰ Artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

Tabla 4: Evolución Donatarias Autorizadas

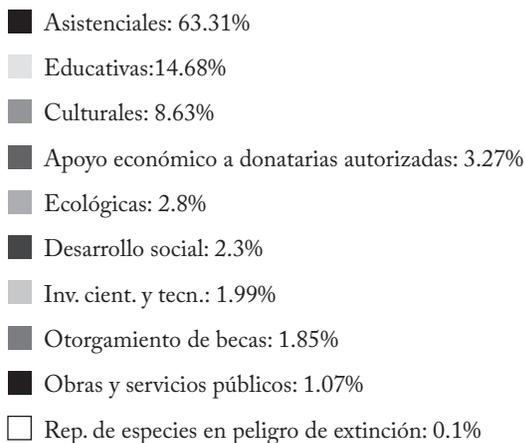
Actividades	Ejercicio											
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Asistenciales	4,103	4,194	4,476	4,552	4,262	5,023	5,246	5,824	6,260	6,306	5,981	
Educativas	787	1,042	1,164	1,174	1,098	1,148	1,116	1,298	1,402	1,434	1,387	
Investigación científica o tecnológica	167	172	181	184	165	179	185	194	209	202	188	
Culturales*	398	398	441	472	497	556	608	723	806	842	815	
Becas	109	109	116	113	106	141	142	164	171	181	175	
Ecológicas	102	115	129	154	165	208	223	244	253	262	265	
Reproducción de especies en protección y peligro de extinción	8	7	9	7	6	8	8	8	9	8	9	
Apoyo económico a donatarias autorizadas	272	275	283	281	266	278	275	295	320	323	309	
Obras o servicios públicos	50	52	54	67	70	91	99	102	105	99	101	
Desarrollo Social								56	134	194	217	
Total	5,996	6,364	6,853	7,004	6,589	7,632	7,902	8,908	9,659	9,851	9,447	

* Incluye museos y bibliotecas

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Imagen 2: Donatarias autorizadas 2017



*Culturales incluye museos y bibliotecas
Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

La autorización puede ser revocada o no renovada⁶¹ por el SAT⁶² en caso de que la donataria no cumpla con las obligaciones a que está obligada conforme a las disposiciones fiscales, tales como: destinar sus activos a fines diversos a los de su objeto social, no expedir comprobantes que amparen los donativos que reciban o no informen al SAT de cualquier cambio de domicilio fiscal o de sus establecimientos, de representante legal o modificación de estatutos⁶³. A ellos dedicamos el siguiente epígrafe.

1.6. Obligaciones de las donatarias que han obtenido la autorización para recibir donativos deducibles

La mera acreditación de los fines y el contenido de las escrituras constitutivas constituyen requisitos previos y básicos para que las donatarias sean autorizadas. Una vez superados estos trámites, las donatarias autorizadas deben cumplir con ciertas obligaciones reguladas en los artículos 82 y 86, tercer párrafo, de la LISR, para conservar dicha autorización. Algunas de ellas son coincidentes con las previsiones

⁶¹ La autorización es anual, por lo que cada año debe existir una nueva autorización; sin embargo, a fin de evitar que se realice nuevamente el trámite, ésta puede ser renovada automáticamente si la donataria cumple con la presentación de informes.

La renovación se realiza con el simple mantenimiento de la donataria en la lista que se publica en el DOF y en el directorio de la página de internet del SAT. La revocación se da cuando el SAT detecta cualquier incumplimiento en la donataria y realiza un procedimiento para la revocación de la autorización, en el que otorga la garantía de audiencia.

⁶² Artículo 82, cuarto párrafo de la LISR.

⁶³ Regla 3.10.15 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

establecidas en las cláusulas de la escritura constitutiva pero otras difieren, estableciendo nuevas exigencias.

1.6.1. Destino de su patrimonio y donativos que reciban

Tal como se señaló anteriormente, el patrimonio de las donatarias debe ser destinado al cumplimiento de su objeto social o fines específicos. No obstante, se les permite destinar a gastos de administración un 5% de los mismos⁶⁴, con lo que se garantiza que los recursos recibidos por las donatarias autorizadas no se desvíen de su finalidad y que sólo una cantidad mínima sea utilizada para solventar los gastos administrativos, a fin de evitar que los donativos terminen convirtiéndose en altos sueldos de los empleados de la donataria, como suele pensarse que pasa.

Cabe señalar que no existe límite alguno en cuanto al número y monto total de los donativos que reciban las donatarias autorizadas, en efectivo o en especie, de los residentes en el país o en el extranjero.

1.6.2. Actividades prohibidas o restringidas

La normativa fiscal vigente prohíbe la realización de ciertas actividades (políticas y religiosas) por parte de las donatarias autorizadas y les restringe la de otras (influencia en la legislación y mercantiles).

⁶⁴ Artículo 138 del RLISR.

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

Tabla 5: Actividades prohibidas o restringidas.

ACTIVIDADES PROHIBIDAS	<p>Fines políticos y religiosos. Esto no impide que las asociaciones políticas o religiosas impulsen la creación o participen en donatarias autorizadas, siempre que estas últimas no tengan ningún propósito de ese tipo. Es decir, no pueden tener como finalidad la estrictamente cultural pero sí pueden constituirse para realizar actividades benéficas, asistenciales, educativas o de otro tipo aunque sus miembros personas morales sí las tengan o sus integrantes personas físicas pertenezcan a personas morales con dichos fines⁶⁵.</p>
ACTIVIDADES RESTRINGIDAS	<p>a) Influir en la legislación. Las donatarias autorizadas sólo pueden realizar actividades destinadas a influir en la legislación si no reciben una remuneración por ello y no se realizan en favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos. En su caso, las donatarias deben informar al SAT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La materia objeto de estudio y la legislación que se pretende promover. • Los legisladores con quienes se realicen las actividades de promoción. • El sector social, industrial o rama de la actividad económica que se beneficiaría con la propuesta. • Los materiales, datos o información que aporten a los órganos legislativos que identifiquen su origen y autoría y las conclusiones. <p>b) Actividades lucrativas. La ausencia de fin de lucro no impide la realización de actividades mercantiles o comerciales con las que se busca financiar los fines, pero nuestra normativa fiscal restringe su realización.</p> <p>Las donatarias autorizadas pueden obtener ingresos por actividades distintas a los fines por los que fueron autorizadas pero cubrirán el ISR si éstos exceden del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate⁶⁶.</p>

⁶⁵ Por ejemplo, algunas asociaciones religiosas participan en donatarias autorizadas con fines educativos (colegios y escuelas) y actividades asistenciales (orfanatos, asilos y comedores comunitarios).

⁶⁶ Artículo 9o. en relación con el artículo 80, último párrafo, de la LISR.

ACTIVIDADES
RESTRINGIDAS

Cabe destacar que las actividades lucrativas que pueden desarrollar las donatarias no necesariamente deben estar directamente relacionadas con los fines sociales, siendo el ejemplo más representativo la venta de boletos para asistir a cenas, bailes, cocteles, exposiciones o espectáculos o participar en rifas⁶⁷.

Es importante resaltar que no se consideran ingresos por actividades distintas a los fines de las donatarias autorizadas, los apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios⁶⁸; la enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; las cuotas de sus integrantes; las cuotas de recuperación; los intereses o rendimientos; los derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual, o uso o goce temporal de bienes inmuebles

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

1.6.3. Fiscales y de transparencia

Como principales obligaciones fiscales formales, las donatarias deben:

⁶⁷ Queda fuera de nuestro estudio el examen de la tributación de estas actividades que presenta interesantes semejanzas y diferencias con el previsto en la Ley 49/2002 de España. Nos remitimos al trabajo de Martín Dégano, I., “Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general”, *Anuario de Derecho de Fundaciones 2014*, Iustel, Madrid, 2015.

⁶⁸ En términos del artículo 16, en relación con el 79, de la LISR, para las instituciones sin fines de lucro no autorizadas para recibir donativos deducibles tampoco se consideran ingresos los apoyos económicos o monetarios que reciban de la Federación o de las entidades federativas, siempre que los reciban a través de programas previstos en los presupuestos de egresos, cuenten con un padrón de beneficiarios, los recursos se distribuyan por transferencia electrónica a nombre de los beneficiarios y estos cumplan con las reglas de operación de los citados programas, y cuenten con opinión favorable por parte de la administración tributaria competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales.

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

- Expedir comprobantes por los donativos que reciban⁶⁹, los cuales les servirán para justificar su deducción⁷⁰.
- Presentar declaración mensual sobre los donativos recibidos en efectivo o en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00 M.N.⁷¹ identificando al donante, fecha y cuantía. Esta declaración se presenta a través de la página del SAT a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se presente el donativo. Cabe señalar que en todo donativo deducible se debe identificar al donante y éste no puede ser anónimo.
- Presentar, a más tardar el 15 de febrero, declaración anual en la que informarán de los ingresos obtenidos y de las erogaciones efectuadas. Dicha declaración debe presentarse de manera electrónica en la página de Internet del SAT⁷².
- Presentar aviso respecto de cualquier cambio de domicilio fiscal, denominación o representante legal, clave del re-

⁶⁹ Los comprobantes deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación para los comprobantes fiscales digitales, debiendo incluir de manera específica el señalamiento de que ampara un donativo deducible y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente y, cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente en el ISR la indicación de que el donativo no es deducible.

⁷⁰ En caso de no emitir comprobantes se aplicará una multa a la donataria y en caso de reincidencia, además, se revocará la autorización para recibir donativos deducibles. Artículo 84, fracción IV, inciso c) del Código Fiscal de la Federación.

⁷¹ \$5,242.83 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar). \$4,005.00 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

⁷² Artículo 86 de la LISR.

gistro federal de contribuyentes, fusión, extinción, liquidación o disolución y cambio de residencia, e informar de cualquier modificación en sus estatutos o de cualquier otro requisito que se hubiere considerado para otorgar la autorización, actualización de teléfono con clave lada, del domicilio de los establecimientos, del correo electrónico, así como del documento vigente que acredite sus actividades, entre otros.

En materia de transparencia las donatarias autorizadas deben informar sobre el uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para lo cual deben mantener la información correspondiente a disposición del público en general, a través del aplicativo que para tal efecto se encuentra en la página de Internet del SAT⁷³, así como físicamente en un

⁷³ http://www.sat.gob.mx/terceros_autorizados/donatarias_donaciones/Paginas/sismos_septiembre_2017.aspx. Liga del Portal del SAT consultada en septiembre de 2018.

SAT, “Consulta para la Ciudadanía de las Donatarias Autorizadas por Ejercicio Fiscal”, disponible en: https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/psp/psatpp/CUSTOMER/CUST/e/?url=https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/TransparenciaDonaciones/faces/publica/frmSubMenuTransparencia.jsp&PORTALPARAM_PTCNAV=SAC_DONATARIAS_TRANSPARENCIA1&EOPP.SCNode=CUST&EOPP.SCPortal=CUSTOMER&EOPP.SCName=SAT_CONTRIBUTOR_ATTENDANCE&EOPP.SCLabel=Servicios%20por%20Internet&EOPP.SCPTfname=SAT_CONTRIBUTOR_ATTENDANCE&FolderPath=PORTAL_ROOT_OBJECT.SAT_CONTRIBUTOR_ATTENDANCE.SAT_CA_REGISTRATION_DONEE_1.SAC_DONATARIAS_TRANSPARENCIA1&IsFolder=false
Sobre el mecenazgo en España y en particular sobre aquél en el que el beneficiario difunde la ayuda recibida del mecenas véase: Martín Dégano, I., “Los convenios de colaboración empresarial”, Dykinson, 2021, Madrid, pág. 161 y

lugar visible y de fácil acceso en su domicilio fiscal, durante el horario normal de labores⁷⁴.

Si bien esta obligación es fundamental para generar confianza en los donantes de que los recursos por ellos aportados fueron destinados apropiadamente, lo cierto es que la población la desconoce. En consecuencia, la mayoría de la población –y, lo que es más importante, de los donantes– no explota este acceso a la información correspondiente.

1.6.3.1. Prevención del lavado de dinero

A efecto de implementar las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), México emitió la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, misma que en sus artículos 17, fracción XIII y 18, dispone que la recepción de donativos por parte de las instituciones sin fines de lucro –por un valor igual o superior al equivalente a 1605⁷⁵ unidades de medida y actualización (UMA) de un mismo donante– se considera como actividad vulnerable, por lo que dichas instituciones deberán identificar a los donantes que se ubiquen en el supuesto e integrar el expediente coal

Martín Dégano, I., “La actividad promocional de las fundaciones públicas y el IVA”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 467, 2022, págs. 51-78 (actualización agosto 2022)

⁷⁴ Reglas 3.10.11 y 3.10.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2018.

⁷⁵ \$129,462.96 pesos de acuerdo al valor de la UMA para 2018, equivalente a \$6,788.82 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

\$154,433.10 pesos de acuerdo al valor de la UMA para 2022, equivalente a \$7,729.38 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

rrespondiente para el caso de que le sea requerido por las autoridades.

De igual forma, cuando el monto de la donación de un mismo donante sea por una cantidad igual o superior al equivalente a 3210 UMA⁷⁶, se deberá dar aviso al SAT⁷⁷. El referido aviso se debe presentar, de manera electrónica a través de la página de Internet del SAT, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que se recibió el o los donativos de que se trate. En caso de no haber recibido algún donativo de la cuantía señalada se deberá de remitir un informe, señalando que en el periodo correspondiente no tuvieron operaciones objeto de aviso.

Con esta medida –que constituye un mecanismo adicional de control respecto del financiamiento y actividades de las donatarias–, se trata de impedir que las donatarias autorizadas sean utilizadas para el blanqueo de capitales o el ejercicio de recursos de procedencia ilícita.

1.6.3.2. Para donatarias autorizadas en términos del CDI México-EUA

Además de las obligaciones señaladas, las donatarias autorizadas en términos del CDI México-EUA:

⁷⁶ \$258,925.92 pesos de acuerdo al valor de la UMA para 2018, equivalentes a \$13,577.64 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

\$308,866.20 pesos de acuerdo al valor de la UMA para 2022, equivalente a \$15,458.76 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

⁷⁷ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “Prevención de Lavado de Dinero, Obligaciones”, disponible en: http://www.pld.hacienda.gob.mx/work/models/PLD/documentos/actividades/act_don.pdf

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

- No deben recibir más de la tercera parte de sus ingresos totales por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías o por actividades no relacionadas con su objeto social⁷⁸.
- Deben mantener a disposición del público en general para su consulta en su domicilio fiscal, durante 3 años contados a partir del ejercicio siguiente a aquél al que corresponda, un estado de posición financiera en el que se asienten sus activos, pasivos y capital al cierre del ejercicio y una relación de los administradores y empleados que hubieren recibido ingresos, por cualquier concepto, de la donataria autorizada por más de \$295,000.00 M.N.⁷⁹.

1.6.4. Certificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social

La LISR (artículo 82-Ter)⁸⁰ prevé que las donatarias autorizadas podrán optar por someterse a un proceso de certificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social, que les permitirá acceder a las facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones. Hasta la fecha, esas facilidades administrativas no se han previsto ni anunciado.

⁷⁸ Artículo 136 del RLISR.

⁷⁹ \$15,469.32 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

\$14,764.78 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

⁸⁰ El artículo 82-Ter de la LISR fue derogado con Decreto publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2020 (actualización al 2022).

Esta certificación podrá realizarse por instituciones especializadas autorizadas por el SAT, quien además establecerá los elementos que dichas instituciones privadas deben medir y observar durante el proceso de certificación. El SAT publicará en su página de Internet la lista de las instituciones especializadas autorizadas, así como de las donatarias autorizadas que cuenten con la certificación prevista en este artículo.

La referida previsión no ha sido reglamentada, por lo que no se ha aplicado aún. No obstante, cabe hacer notar que actualmente existen organismos que ya certifican la transparencia de las donatarias autorizadas anticipándose a la normativa mencionada.

En efecto, consciente de la necesidad de incrementar la confianza de la población en las instituciones sin fines de lucro, el Cemefi –que es una asociación civil de amplio reconocimiento en México, impulsora de actividades y obras de beneficio social y que se encuentra autorizada para recibir donativos deducibles, como entidad que apoya económicamente a otras donatarias autorizadas– propone diez indicadores de institucionalidad y transparencia⁸¹, cuyo cumplimiento indicaría que una entidad cumple con requisitos mínimos para ser más que una iniciativa personal de corto plazo, y que opera como un proceso institucional de autoevaluación voluntaria, verificado y acreditado por el

⁸¹<http://ait.cemefi.org/%C2%BFqu%C3%A9-son-los-indicadores>. Liga de la página del Cemefi, consultada en septiembre de 2018.
<https://ait.cemefi.org/Paginas/%C2%BFQu%C3%A9-son-los-indicadores.aspx> (actualización al 2022).

1. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO COMO PROTAGONISTAS DE LA FILANTROPIA EN MÉXICO

Cemefi, a través de documentos comprobatorios. Esta acreditación es la más difundida en el sector⁸².

Por su parte, la asociación civil Construyendo Organizaciones Civiles Transparentes, A.C., (Confío) y Alberto Hernández Baqueiro⁸³, proponen un modelo de buenas prácticas consistente en nueve principios y desarrollado a partir de la experiencia de Fundación Lealtad⁸⁴, organización española que ofrece información independiente, objetiva y homogénea con la finalidad de que sirva a los donantes para decidir a qué entidad sin fines de lucro apoyar. Este informe se genera mediante el análisis de transparencia que la Fundación realiza de manera gratuita a las entidades que lo solicitan.

Los indicadores de Cemefi y principios de Confío muestran algunas similitudes, como se aprecia en el siguiente cuadro:

Tabla 6: Análisis de transparencia

Indicadores de Institucionalidad y Transparencia Cemefi	Principios Confío
1 Autorización de la SHCP como donataria	
2 Misión, visión y objetivos institucionales	2 Claridad y divulgación de la misión

⁸² En el mismo sentido, Hernández Baqueiro, A., “Transparencia en organizaciones sin fines de lucro: Chihuahua, Distrito Federal, Guadalajara, Monterrey y Puebla”, Grupo Fogra, S.A. de C.V. México, 2013, pág. 20.

⁸³ Hernández Baqueiro, A., “Transparencia en Organizaciones sin Fines de Lucro: Chihuahua, Distrito Federal, Guadalajara, Monterrey y Puebla”, Grupo Fogra, S.A de C.V., México, 2013, págs. 20 a 26.

⁸⁴ Fundación Lealtad, “ONG Acreditadas”, disponible en: <https://www.fundacion-lealtad.org/ong/>

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

3	Informe anual de resultados y ejercicio de recursos	8	Presentación de las cuentas anuales y cumplimiento de las obligaciones legales
4	Consejo Directivo o Patronato diferente al equipo profesional	1	Funcionamiento y regulación del órgano de gobierno
5	Voluntarios colaborando en los programas	9	Promoción del voluntariado
6	Órganos de gobierno activos		
7	Personal profesional contratado en nómina		
8	Más de 3 años de operación		
9	Sostenibilidad	6	Pluralidad en la financiación
10	Planeación y evaluación estratégica	3	Planeación y seguimiento de las actividades
		4	Comunicación e imagen fiel en la información
		5	Transparencia en la financiación
		7	Control en la utilización de fondos

Fuente: Elaboración propia con información de Cemefi y Confío

La acreditación por parte de Cemefi se obtiene de manera gratuita para sus miembros (la membresía tiene un costo de \$3,800.00 M.N.) o con un costo de \$3,800.00 M.N. para los no miembros⁸⁵ y la de Confío de \$1,950.00 M.N., aunque es posible obtener una beca que cubre dicho cos-

⁸⁵ <http://ait.cemefi.org/preguntas-frecuentes#1>. Liga de la página del Cemefi consultada en septiembre de 2018.
<https://ait.cemefi.org/Paginas/%C2%BFQu%C3%A9-es-la-AIT.aspx#> (actualización al 2022).

to, otorgada por el propio Confío, conforme a los requisitos y procedimiento que se indican en su página de Internet⁸⁶.

Evaluar a las donatarias autorizadas no sólo en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino también en aspectos como el correcto uso de los recursos que obtengan y el impacto social de sus actividades, permitirá que exista mayor confianza tanto en quienes acostumbran otorgar donativos deducibles como en quienes no lo hacen por desconfianza. Si bien la certificación pudiera tener un costo económico para las donatarias autorizadas, sus beneficios serían mayores, ya que implicaría la obtención de más recursos y un mayor reconocimiento y confianza por parte de la sociedad; además, el costo actual del acreditamiento es bajo⁸⁷ por lo que se considera que esta medida es acertada e incrementará el monto de los recursos otorgados anualmente como donativos deducibles.

⁸⁶ <http://confio.org.mx/inicio/preguntas-frecuentes/>. Liga de la página de Construyendo Organizaciones Civiles Transparentes, A.C. consultada en septiembre de 2018. <https://confio.org.mx/inicio/preguntas-frecuentes/> (actualización al 2022).

⁸⁷ \$199.26 dólares EUA la del Cemefi y \$102.25 dólares EUA la de Confío, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

Cemefi: miembros, incluido en la cuota de su membresía anual y no miembros \$6,300.00 pesos por primera vez; \$3,100.00 pesos por renovación, equivalente a \$315.31 y \$155.15 dólares EUA, respectivamente, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar).

Confío: \$950.00 pesos de inscripción, de \$950.00 a \$15,450.00 pesos de análisis y publicación, en función de los ingresos de la organización y \$1,000.00 pesos de manejo de información, equivalente a \$47.54, \$773.27 y \$50.05 dólares EUA, respectivamente, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar). Confío cuenta con un programa de becas que puede cubrir del 45% al 97% del costo, según los ingresos de la organización (actualización al 2022).

2

REGULACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS EN MÉXICO

2.1. Marco jurídico aplicable

En México, tanto la federación como las entidades federativas e incluso los municipios pueden regular en materia de donativos e instituciones de asistencia pública. Tratándose de donativos, estos órdenes de gobierno pueden establecer beneficios fiscales respecto de los tributos de su competencia, pero, como veremos a continuación, hasta el momento sólo el gobierno federal ha utilizado esta facultad.

2.1.1. Ordenamientos federales

En materia federal, la donación se encuentra regulada en el Código Civil Federal y su deducibilidad y cuestiones relacionadas con la misma se encuentran previstas en la LISR, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y la Ley Aduanera y sus reglamentos, así como en la Resolución Miscelánea Fiscal y en el CDI México-EUA⁸⁸.

Por su parte, la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil (LFFAROSC) regula el fomento que el gobierno federal otorga a las OSC que lleven a cabo actividades filantrópicas⁸⁹ la mayoría de los cuales coinciden con las actividades susceptibles de autorización para recibir donativos deducibles, como se verá más adelante⁹⁰. Para acceder a los apoyos y estímulos que establece la LFFAROSC las OSC deben⁹¹:

⁸⁸ DOF, “Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta.”, (3 de febrero de 1994), disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4666376&fecha=03/02/1994

⁸⁹ Entre ellas las de asistencia social, promoción de la participación ciudadana en asuntos de interés público, asistencia jurídica, promoción de la equidad de género, promoción del deporte, promoción y aportación de servicios para la atención de la salud y cuestiones sanitarias, apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del medio ambiente, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, promoción y fomento educativo, fomento de acciones para mejorar la economía popular y protección civil.

⁹⁰ En el mismo sentido Tapia Álvarez, M. y Robles Aguilar, G., “Retos Institucionales del marco legal a las Organizaciones de la Sociedad Civil, Alternativas y Capacidades”, A.C. México, 2006. pág. 37, y en el mismo sentido Breña Huerta, L., “Agenda Ciudadana de Políticas Públicas para el Fortalecimiento de la sociedad civil”, MC Editores, México, 2007. pág. 96.

⁹¹ Artículo 7 de la LFFAROSC.

Estar inscritas en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil –a cargo de la Secretaría Técnica de la Comisión de Fomento a las Actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil (CFAOSC), que es una autoridad no fiscal⁹²–, contar con la clave única de inscripción denominada Clave única de inscripción en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil (CLUNI) e inscribir las Redes⁹³ de las que formen parte. Para realizar tal inscripción, las instituciones interesadas deben presentar diversos documentos que coinciden con los necesarios para tramitar la solicitud para obtener la autorización para recibir donativos deducibles⁹⁴.

- Tener constituidos legalmente sus órganos de dirección y de representación

⁹² Cabe destacar que al sistema de información de este Registro sólo pueden acceder las OSC, las instituciones de educación superior o los centros de investigación. <http://166.78.45.36/corresponsabilidad/> Liga de la página del Registro consultada en septiembre de 2018.

<http://www.sii.gob.mx/corresponsabilidad/> (actualización al 2022).

⁹³ Conforme al artículo 7 de la LFFAROSC, son las agrupaciones de organizaciones que se apoyan entre sí, prestan servicios de apoyo a otras para el cumplimiento de su objeto social y fomentan la creación y asociación de organizaciones.

⁹⁴ Artículo 18 de la LFFAROSC. Para ser inscritas en el Registro, las organizaciones deben: (i) presentar una solicitud de registro; (ii) exhibir su acta constitutiva en la que se prevea que destinarán los apoyos y estímulos públicos que reciban, al cumplimiento de su objeto social y que no distribuirán entre sus asociados remanentes de los apoyos y estímulos públicos que reciban y que en caso de disolución, transmitirán los bienes obtenidos con dichos apoyos y estímulos, a otra u otras organizaciones cuya inscripción en el Registro se encuentre vigente, y (iii) presentar copia simple del testimonio notarial que acredite la personalidad y ciudadanía de su representante legal.

- Contar con un sistema de contabilidad acorde con las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Proporcionar información a la CFAOSC y otras autoridades competentes sobre sus actividades; situación financiera, contable y patrimonial; uso y resultados derivados de los apoyos y estímulos públicos otorgados. Estos datos se incorporan al Sistema de Información del Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil, al que sólo pueden acceder las propias organizaciones, las instituciones de educación superior y los centros de investigación, pese a contener información de interés general.
- Promover la profesionalización y capacitación de sus integrantes.
- No realizar actividades de proselitismo o propaganda partidista, electoral o religiosa.
- Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de beneficiarios.
- En caso de disolución, transmitir los bienes que haya adquirido con apoyos y estímulos públicos a otra u otras organizaciones inscritas en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil.

En términos del artículo 13 de la LFFAROSC, los apoyos y estímulos señalados se otorgan a través de las dependencias y las entidades del gobierno federal y, además de los apoyos económicos canalizados a través de los diversos programas gubernamentales, incluyen la participación de las organizaciones en mecanismos de consulta para la planeación, ejecución y seguimiento de políticas públicas y en ac-

ciones de concertación y coordinación para impulsar sus actividades; así como en el diseño y ejecución de instrumentos y mecanismos que permitan a las organizaciones cumplir con sus obligaciones.

Si bien la LFFAROSC permite impulsar las actividades de las instituciones sin fines de lucro que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles y trata de dar a aquéllas los instrumentos de transparencia y control de éstas, ya que no está dirigida de manera exclusiva a las donatarias autorizadas, se estima que las pequeñas diferencias entre este ordenamiento y las disposiciones fiscales que regulan la deducibilidad de donativos pudieran eliminarse, a efecto de que toda donataria autorizada pueda inscribirse de manera automática en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil, lo cual representaría una importante medida de simplificación administrativa y coadyuvaría a que todas las donatarias autorizadas cuenten con dicho registro, circunstancia que no acontece en la actualidad⁹⁵.

⁹⁵ 36,115 organizaciones inscritas en el Registro de Organizaciones de la Sociedad Civil en 2017 y sólo 9,447 donatarias autorizadas.

<https://www.corresponsabilidad.gob.mx/sistema/sirfosc/seccionpagina/contenido/seccioncontenido/Anexos/archivos/Anexo779.pdf>. Liga de la página de la Comisión de Fomento de las Actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil, consultada en septiembre de 2018.

<https://datos.gob.mx/busca/dataset/registro-federal-de-las-organizaciones-de-la-sociedad-civil> (actualización al 2022).

De acuerdo con Tapia Álvarez, M. y Verduzco, M.I. (*op. cit.*, pág. 38) en 2012: de 19,826 organizaciones con CLUNI y 6,106 donatarias, sólo 3,122 contaban con ambas cosas.

2.1.2. Ordenamientos de las entidades federativas

En el ámbito de las entidades federativas, la legislación local regula a las instituciones o asociaciones de asistencia o beneficencia privada, conocidas como Instituciones de Asistencia Privada (IAP), Asociaciones de Beneficencia Privada (ABP) o Instituciones de Beneficencia Privada (IBP)⁹⁶, como es el caso de la Ley de Instituciones de Asistencia Privada para el Distrito Federal (hoy Ciudad de México), la Ley de Instituciones y Asociaciones de Beneficencia Privada para el Estado de Coahuila de Zaragoza y la Ley de Instituciones de Beneficencia Privada para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

Por otro lado, la donación se regula en los códigos civiles locales, sin que se encuentre evidencia de que se otorgue la posibilidad de deducirlos o aplicar cualquier otro beneficio respecto de contribuciones locales. No obstante, cabe mencionar que si bien algunas entidades federativas impulsan las donaciones a través de su legislación, como es el caso de la Ley para el aprovechamiento integral de alimentos y su donación altruista del estado de Coahuila de Zaragoza y la Ley para Fomentar la Donación Altruista en Materia Alimentaria en el estado de Baja California, que fomentan la donación de alimentos a instituciones de su territorio, dichas disposiciones no incluyen el otorgamiento de beneficios fiscales respecto de las contribuciones locales y se limitan a señalar que la donación gozará de la deducción prevista a nivel federal, pese a que pudieran establecer algún

⁹⁶ En el mismo sentido García, S., *et al.*, “Donativos Privados 2006. Una aproximación a la contribución ciudadana para las causas sociales”, MC Editores, México, 2009, págs. 26 y 27.

beneficio adicional para los donantes, a fin de atraer donaciones que beneficien a su población.

El impulso a las donaciones por parte de las entidades federativas pudiera darse, por ejemplo, en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos descontando un porcentaje de la cuota de ese tributo de acuerdo al monto del donativo (a mayor donativo mayor porcentaje) o del impuesto sobre nóminas, permitiendo a los patrones deducir los donativos de la base del impuesto. De igual forma, se podría incentivar las labores de las donatarias eximiéndolas del impuesto sobre nóminas y otorgándoles apoyos con recursos locales.

2.1.3. Ordenamientos municipales

Por lo que se refiere a los municipios, éstos también regulan la asistencia social a través de reglamentos –ya que no cuentan con atribuciones para emitir leyes– como es el caso del Reglamento de Asistencia Social del Sistema para el Desarrollo Integral de la Familia del Municipio de Torreón, Coahuila de Zaragoza; el Reglamento de Asistencia Social para el Municipio de Zapopan, Jalisco, y el Reglamento de Asistencia Social para el Municipio de Colima.

Cabe destacar que ni en éstos ni en las leyes emitidas por los órganos legislativos de las entidades federativas se incluyen beneficios fiscales respecto de las contribuciones municipales para los donativos otorgados por sus contribuyentes, para incentivar el desarrollo de actividades filantrópicas en su territorio.

Al respecto, se estima que en el impuesto predial podría incluirse la posibilidad de que los donantes disminuyan

el monto del donativo del valor catastral cuando ello trascienda en el monto del impuesto a cargo o se descuenta un porcentaje del impuesto a cargo, de acuerdo al monto del donativo (a mayor donativo mayor porcentaje). De igual forma, se podrían incentivar las labores de las donatarias eximiéndolas del impuesto predial y otorgándoles apoyos con recursos de los ayuntamientos.

2.2. La deducción de los donativos en el ISR

El beneficio fiscal para quienes otorguen donativos a las instituciones sin fines de lucro que cuenten con la autorización correspondiente se encuentra previsto en la LISR como deducción.

A efecto de conocer en qué consiste este beneficio y las ventajas que representa para los contribuyentes, es preciso analizar su significado y la diferencia entre éste y el acreditamiento.

2.2.1. Concepto de deducción, su diferencia con el acreditamiento

La legislación fiscal mexicana no define los términos de deducción ni de acreditamiento, por lo que para su comprensión debe acudir a la doctrina.

Eduardo Johnson Okhuysen destaca que deducir significa derivación, es decir, sacar una cosa de otra y que la LISR no define expresamente las deducciones, sino que las enumera⁹⁷, por su parte, Héctor Hernández Varmona y Herbert Bettinger Barrios indican que el término acreditamiento

⁹⁷ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, "Diccionario Jurídico Mexicano", Tomo III, Editorial Porrúa, México 2002, págs. 55 y 56.

es utilizado por las leyes fiscales para indicar que una cantidad de un impuesto puede ser tomada en cuenta para el entero del mismo u otro tributo⁹⁸.

Sin perjuicio de lo anterior, del análisis a la LISR se advierte que la deducción consiste en restar el monto de ciertos conceptos a los ingresos acumulables y el acreditamiento en restar el monto de ciertos conceptos (generalmente otros impuestos pagados y estímulos fiscales) del impuesto a cargo.

Así, los artículos 9, 146 y 189 de la LISR señalan, respectivamente, que

[s]e obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas.

[c]ontra el impuesto que resulte a su cargo podrán acreditar el impuesto que se les hubiera retenido en el ejercicio.

[s]e otorga un estímulo fiscal [...] consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que [...] aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio.

Cabe destacar que, en el derecho fiscal mexicano, las reducciones a la base imponible españolas se conocen como deducciones y lo que en España se conoce como “deducciones a la cuota” constituyen en México un acreditamiento.

Teniendo en cuenta esta diferencia terminológica entre ambos sistemas tributarios, al analizar las bases imponibles,

⁹⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Tomo I, Editorial Porrúa, México 2002, pág. 84.

Juan Salas Rey⁹⁹ señala que un aspecto relevante es “cómo recoger en el esquema de liquidación del impuesto esta diferencia de capacidad contributiva: como reducciones en la base imponible o de algún otro modo, como puede ser permitiendo la deducción en la cuota” y agrega que para no perder la progresividad de los impuestos, los incentivos deben instrumentarse a través de deducciones, fijas o proporcionales, en la cuota para que no supongan un mayor ahorro fiscal para quienes tienen menos necesidad de ayuda, al contar con un mayor nivel de renta.

Por su parte, en su esquema básico y general de liquidación del ISR de personas jurídicas, Laura Hernández Ortega y Ana de la Herrán Piñar incluyen la disminución de incentivos fiscales que se aplican a la base e incentivos fiscales que se aplican a la cuota¹⁰⁰ y agregan que existen “reducciones en base imponible o deducciones en cuota”¹⁰¹ apreciándose el momento de aplicación de cada uno de ellos, lo que impacta de manera diferente en la cantidad a ingresar o devolver.

⁹⁹ Salas Rey, J., “Figuras Impositivas: La Imposición Directa y la Fiscalidad de las Operaciones Financieras, Tema 1: Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Documentación del Master Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales*, Tercera Edición 2017-2018, págs. 63 y 64.

¹⁰⁰ Hernández Ortega, L., y De la Herrán Piñar, A. “Figuras Impositivas: La Imposición Directa y la Fiscalidad de las Operaciones Financieras, Tema 2: Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas”, *Documentación del Master Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales*, Tercera Edición 2017-2018, pág. 21.

¹⁰¹ *Ídem*, pág. 74.

Imagen 3. Esquema básico y general de liquidación del ISR de personas jurídicas.

Un esquema básico y general de liquidación del IRPJ podría ser el siguiente:
Resultado contable
+/- Ajustes positivos y negativos al resultado contable
+ Incremento de ingresos
Imputación de rendimientos en transparencia fiscal
Atribución de rentas
+ Disminución de gastos
Gastos no deducibles fiscalmente
Excesos de gastos contables sobre los límites fiscales
- Disminución de ingresos
Ingresos exentos
Corrección por inflación
- Aumento de gastos
Amortización acelerada
Libertad de amortización
Otros gastos fiscales mayores que los contables
- Incentivos fiscales aplicables en base imponible
= Base Imponible previa
- Bases Imponibles negativas períodos anteriores
= Base Imponible
x Tipo de gravamen
= Cuota íntegra
- Deducciones para evitar la doble imposición
- Incentivos fiscales aplicables en cuota
= Cuota líquida
- Pagos fraccionados e ingresos a cuenta
- Retenciones
+ Pérdida de beneficios fiscales disfrutados indebidamente
= Cuota diferencial (cantidad a ingresar o a devolver)

Fuente: Figuras Impositivas: La Imposición Directa y la Fiscalidad de las Operaciones Financieras¹⁰²

¹⁰² Salas Rey, J., *op.cit.* págs. 63-64.

En ese contexto, el contribuyente obtiene un mayor beneficio al aplicar el acreditamiento que aplicando la deducción, ya que en el acreditamiento se reduce directamente el impuesto que hubiera quedado a cargo y, por ende, constituye un mayor gasto fiscal para la Federación, como se demuestra a continuación.

Ejemplo

Si se tienen ingresos acumulables por \$100.00 M.N. y se otorga un donativo de \$7.00 M.N. (correspondiente al 7% de dicha cantidad, que corresponde al límite máximo de deducción permitido por los artículos 27, fracción I y 151, fracción III de la LISR¹⁰³), al aplicar la deducción se podrán restar a dichos ingresos (o utilidad fiscal) los \$7.00 M.N. donados, lo que disminuye la base del impuesto a la que se aplica la tasa (tipo) correspondiente, en tanto que el acreditamiento permite restar los \$7.00 M.N. donados al impuesto a cargo, obteniéndose resultados muy diferentes.

Como se puede apreciar en el ejemplo, se obtiene un mayor beneficio fiscal cuando se aplica un acreditamiento que cuando se aplica una deducción, ya que el acreditamiento de un concepto implica la reducción del impuesto en una cantidad igual a la del concepto de que se trate (100%), en tanto que en la deducción la reducción del impuesto se da en un porcentaje del concepto igual a la tasa (o tipo)

¹⁰³ Además del límite señalado, a partir de 2022, el artículo 151, último párrafo de la LISR prevé que, tratándose de personas físicas, los donativos no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto (actualización al 2022).

del impuesto aplicable (30% en el ejemplo anterior), por lo que, tratándose de donativos, al permitir la LISR su deducción y no su acreditamiento, por cada peso donado que se haya deducido el gobierno sólo “gasta” 30 centavos.

Tabla 7: Deducción y acreditamiento.

	Deducción	Acreditamiento
Ingresos acumulables	100	100
Deducción (-)	7	0
Base del ISR¹⁰⁴ (=)	93	100
Tasa ISR 30% ¹⁰⁵ (x)	.30	.30
Cuota íntegra (=)	27.9	30
Acreditamiento (-)	0	7
Cuota líquida o impuesto a cargo (=)	27.9	23
Gasto fiscal (impuesto a cargo sin beneficio – impuesto a cargo con beneficio)	2.1	7

Fuente: Elaboración propia

2.2.2. Requisitos de las deducciones

La LISR prevé requisitos para las deducciones en general, mismos que se analizan en este apartado, y requisitos para la deducción de donativos en particular, de los cuales se hablará en el numeral 2.2.3.

¹⁰⁴ Utilidad fiscal de las personas morales o resultado fiscal de las personas físicas.

¹⁰⁵ Considerando que todos los donantes tributarán a la tasa de ISR aplicable a las personas morales, aunque la tasa efectiva más baja de las personas físicas es del 1.92% y la más alta del 35%.

La LISR prevé los requisitos de las deducciones en los artículos 27, 105 y 147, conforme a los cuales, de manera general, para que un concepto sea deducible debe:

- Ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente.
- Estar amparado con un comprobante fiscal¹⁰⁶ y haber sido erogado por medios electrónicos o cheque nominativo.
- Estar debidamente registrados en la contabilidad¹⁰⁷ y que sean restados una sola vez.

El principal requisito de deducibilidad es, sin duda, el que la erogación de que se trate sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente. Al respecto, Laura Hernández Ortega y Ana de la Herrán Piñar señalan que

[s]e consideran gastos fiscalmente deducibles aquellos que están relacionados con la obtención de los ingresos gravados así como los necesarios para la conservación de los activos que contribuyen a la generación de estos ingresos¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Sobre este punto, Laura Hernández Ortega y Ana de la Herrán Piñar (*op. cit.*, pág. 28) destacan que

tanto los ingresos como los gastos deben ser justificados documentalmente. El documento contable generalmente aceptado para ello es la factura si bien lo importante es que el gasto, tanto en su existencia como en su cuantía, así como el ingreso tengan un adecuado soporte justificativo (contrato, nóminas...).

¹⁰⁷ Al respecto, Laura Hernández Ortega y Ana de la Herrán Piñar (*op. cit.*, pág. 27) señalan que para que los gastos tengan la consideración de deducibles a efectos fiscales han de satisfacer el principio de inscripción contable lo que significa que deben haber sido previamente contabilizados.

¹⁰⁸ Hernández Ortega, L., y De la Herrán Piñar, A., *op. cit.*, pág. 36.

No obstante, este requisito tiene diversas excepciones, como es el caso de las deducciones personales, entre ellas los gastos médicos, colegiaturas y los donativos no onerosos ni remunerativos a donatarias autorizadas o que no requieran autorización, en términos de la propia LISR. Esta última excepción no está relacionada con la obtención del ingreso y no es acorde con el principio de proporcionalidad tributaria ya que no guarda relación alguna con la capacidad contributiva del donante; no obstante, la SCJN justifica su existencia distinguiendo entre las deducciones estructurales y las no estructurales¹⁰⁹ y considerándola dentro de éstas últimas.

2.2.3. Requisitos exigidos para que la donación sea deducible

En la legislación mexicana no toda donación es deducible, sino que se exigen distintos requisitos para poder aplicar el beneficio fiscal.

Además de cumplir con los requisitos generales de las deducciones –consistentes en estar amparados con un comprobante fiscal, estar debidamente registrados en contabilidad y que sean restadas una sola vez– para su deducción, los donativos deben cumplir con lo que a continuación se indica.

¹⁰⁹ “Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”. Tesis: 1a./J. 15/2011. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, Febrero de 2011, pág. 170. Visible en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/162889>
Ver concepto en el glosario.

- a) No ser onerosos ni remunerativos. Para la deducción de los donativos, éstos no pueden ser onerosos ni remunerativos¹¹⁰.

Las donaciones onerosas imponen algunos gravámenes, respecto de lo cual Martín Dégano aclara que el incumplimiento de la carga impuesta en este tipo de donaciones no supone la ineficacia automática de la donación, sino que sólo permite la posibilidad de revocarla¹¹¹.

Por su parte, las donaciones remunerativas se realizan en atención a servicios recibidos por el donante por los que éste no tendrá obligación de pagar; como ejemplo de esas últimas donaciones, Isidoro Martín Dégano¹¹² señala la donación hecha a una fundación asistencial por los cuidados médicos gratuitos que recibió el hijo del donante (servicios).

Así, el artículo 130 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) prevé que se consideren onerosos o remunerativos y, por ende no deducibles, los donativos otorgados para tener acceso o participar en eventos de cualquier índole, así como los que den derecho a recibir algún bien, servicio o beneficio que las donatarias presten u otorguen.

De acuerdo con lo anterior, para que la donación sea deducible habrá de ser pura, respecto de lo cual Martín Dé-

¹¹⁰ Ver definición en el glosario.

¹¹¹ Martín Dégano, I., "La Deducción de las Donaciones Irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 345, 2011, pág. 85.

¹¹² Martín Dégano, I., *op. cit.*, pág. 85.

gano¹¹³ indica que en este tipo de donaciones se produce un empobrecimiento del donante con el correlativo enriquecimiento del donatario, sin que se le imponga a este último alguna obligación o carga y son, por tanto, completamente beneficiosas por naturaleza para el donatario, ya que exige un ánimo de liberalidad exclusivo, sin pedir nada a cambio al donatario.

- b) No tratarse de servicios gratuitos. La definición de donación se circunscribe a los bienes¹¹⁴, por lo que el artículo 130 del RLISR dispone que la prestación gratuita de servicios no constituye un donativo y, por ende, no es deducible, por lo que los donativos en especie deberán ser necesariamente en bienes (tangibles o intangibles, como los derechos). Esto promueve el trabajo voluntario de la ciudadanía en actividades altruistas y evita una suerte de “remuneración” por los servicios prestados gratuitamente a las donatarias autorizadas. En ese contexto, es de indicarse que no son deducibles los servicios prestados gratuitamente a la donataria (pro bono, ad honorem o de desempeño honorario u honorífico), ni las labores de voluntariado realizadas a través de las mismas.
- c) Determinación de la cuantía de los donativos. Tratándose de donativos en efectivo, su deducción no presenta problemática alguna en relación con la determinación de su

¹¹³ Martín Dégano, I., *op. cit.* págs. 71-85.

¹¹⁴ Ver glosario.

monto, ya que resulta claro que su cuantía equivale a la cantidad de dinero entregado como donativo.

Por lo que se refiere a los donativos en especie, la determinación de su cuantía depende del tipo de bien entregado según establece la LISR¹¹⁵:

- i) Bienes previamente deducidos no serán deducibles, con lo que se evita un doble beneficio.
- ii) Bienes de activo fijo se considera como monto del donativo la parte del monto original de la inversión actualizado que aún no se haya deducido.
- iii) Terrenos, títulos valor que representen la titularidad de bienes, acciones, monedas de oro y plata que no sean de circulación legal y las llamadas onzas troy se considera como monto del donativo el monto original de la inversión actualizado o el costo promedio por acción del bien donado, según corresponda, calculado en términos de las disposiciones que regulan la determinación de la ganancia en caso de la enajenación de dichos bienes¹¹⁶.
- iv) Bienes muebles distintos de los señalados en los incisos anteriores, se considera como monto del donativo el monto que resulte de actualizar la cantidad que se haya pagado para adquirir el bien por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió y hasta el mes en el que se efectúe la donación.

¹¹⁵ Artículo 27, fracción XX de la LISR y 38, 107, 108 y 109 de su Reglamento.

¹¹⁶ Se regula en los artículos 19 y 22 de la LISR.

Cabe destacar que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana¹¹⁷ (alimentación, vestido, vivienda o salud), cuya venta o suministro no se prohíba, y que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, la LISR prevé que su donación será deducible en alguna de estas dos circunstancias: (i) se donen a las donatarias autorizadas, o (ii) se destruyan previo ofrecimiento en donación a las referidas instituciones y éstas no manifiesten su interés en ellas o no las recojan.

Lo anterior promueve el aprovechamiento de los referidos bienes por parte de las donatarias autorizadas y evita su desperdicio.

Para estos casos, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2018¹¹⁸ prevé, en su artículo 16, un estímulo fiscal consistente en una deducción adicional por un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido que hubiera correspondido a las mercancías donadas, siempre que el margen de utilidad bruta de las mercancías hubiera sido igual o superior al 10% y, de ser menor, el porcentaje de la deducción adicional se reducirá al 50%.

d) Monto máximo de la deducción. Los donativos a las donatarias autorizadas se deducen (restan en su totalidad

¹¹⁷ Que sean mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia.

¹¹⁸ La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022 no prevé este estímulo (actualización al 2022).

de la base imponible) en el ejercicio en que se otorguen y, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 27, fracción I y 151, fracción III de la LISR¹¹⁹, el monto total de los donativos que se podrá deducir no podrá exceder del 7% los ingresos acumulables de las personas físicas o de la utilidad fiscal de las personas morales correspondiente al ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar otras deducciones.

Cuando se trata de donativos a entidades públicas (federativas, locales o municipales) el límite se reduce al 4% de dichos ingresos acumulables.

Cuando los donativos se hacen a los dos tipos de entidades (autorizadas y públicas) el límite conjunto es del 7%, sin que el monto de los realizados a las públicas pueda superar el 4%. Así, si una persona con ingresos de \$100,000.00 M.N. desea donar el monto máximo permitido, otorgando donativos tanto al Estado como a las donatarias autorizadas, podría donar hasta \$7,000.00 M.N., de los cuales podría entregar hasta \$4,000.00 M.N. al Estado y el resto a las donatarias autorizadas.

El monto donado por encima del citado límite no será deducible ni en el ejercicio que se realizó el donativo, ni en ejercicios posteriores.

¹¹⁹ Además del límite señalado, a partir de 2022, el artículo 151, último párrafo de la LISR prevé que, tratándose de personas físicas, los donativos no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto (actualización al 2022).

2.2.4. Principio de simetría fiscal

Conforme al principio de simetría fiscal, el monto de un gasto deducible para el contribuyente que lo eroga debe ser acumulable para quien lo recibe, a efecto de que éste cubra el impuesto correspondiente. Así, por ejemplo, el monto erogado por un contribuyente como pago de salario a sus trabajadores será deducible para él, al tiempo que será acumulable (por constituir un ingreso) para los trabajadores.

Al respecto, la SCJN señala que:

La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago -que genera ese ingreso-, debe corresponderle una deducción¹²⁰.

Este principio se cumple incluso tratándose de las deducciones personales como el pago de una consulta médica que es deducible para el paciente y acumulable para el médico; sin embargo, no se actualiza tratándose de los donativos deducibles, ya que en virtud de su régimen fiscal aplicable, la donataria autorizada no acumulará ni pagará impuesto alguno por dicho ingreso.

Esta circunstancia no afecta la constitucionalidad de la deducción de donativos, ya que como lo ha resuelto la SCJN

¹²⁰ “Simetría fiscal. No es una garantía constitucional y su ausencia no provoca necesaria y automáticamente una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Tesis P. LXX-VII/2010, Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, enero de 2011, pág. 67.

la simetría fiscal no es una garantía constitucional, por lo que su ausencia no transgrede el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, relativo al deber de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De manera específica, el más alto tribunal del país señala que:

[...] útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos y como parámetro de interpretación de la ley, la simetría fiscal no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguno de los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Incluso, la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos para pronunciarse sobre la regularidad constitucional de una norma y, en caso de que provocara efectos coincidentes a los de una violación de garantías en materia tributaria, la inconstitucionalidad del precepto de que se trate derivará de esta última circunstancia y no de los juicios que puedan hacerse en torno a la asimetría, pues no debe pasar por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal¹²¹.

2.3. Regulación en ordenamientos federales diversos a la LISR

Como quedó señalado, la deducción de donativos se encuentra regulada principalmente por la LISR, pero algunos aspectos relacionados con el tema se encuentran previstos

¹²¹ “Simetría Fiscal. No es una garantía constitucional y su ausencia no provoca necesaria y automáticamente una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Tesis P. LXXVII/2010, Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, enero de 2011, pág. 67.

en la LIVA y la Ley Aduanera, así como en la Resolución Miscelánea Fiscal y en el CDI México-EUA.

2.3.1. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Se prevé que para efectos del impuesto al valor agregado (IVA), no se considera enajenación la donación que sea deducible para los efectos del ISR (artículo 8°, segundo párrafo de la LIVA), lo que implica que los donativos en especie no tengan efecto alguno en materia de IVA.

Por lo que se refiere a las importaciones, la LIVA prevé (artículo 25, fracción IV) que no se pagará el IVA por la introducción al territorio nacional de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del extranjero, con lo cual se facilita e impulsa la donación por parte de residentes en el extranjero, principalmente en EUA, debido al CDI México-EUA.

2.3.2. Ley Aduanera

Para fomentar la donación de bienes por parte de residentes en el extranjero, la Ley Aduanera prevé (artículo 61, fracciones IX, XIV, XV, XVI y XVII) la exención de impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional de mercancías donadas a donatarias autorizadas y organismos públicos, siempre que el donante sea extranjero y se cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias.

Por otra parte, el artículo 106, fracción III, inciso b) de la Ley Aduanera permite que las donatarias autorizadas realicen la importación temporal de mercancías, hasta

por un año, para eventos culturales o deportivos que éstas patrocinen.

Un aspecto relevante contenido en el artículo 145 de la Ley Aduanera, es la previsión de que el SAT puede donar a las donatarias autorizadas, previa opinión de un Consejo Asesor, las mercancías provenientes de comercio exterior que pasen a propiedad del Fisco Federal y aquéllas que sin ser de su propiedad pueda disponer (por ejemplo, mercancías perecederas o vehículos sujetos a un procedimiento administrativo en materia aduanera para determinar su legal estancia en México), que no sean transferibles al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes¹²² (órgano encargado de administrar y enajenar, entre otras, la mayoría de las mercancías de comercio exterior que pasen a propiedad del fisco federal).

Esta medida permite destinar bienes, principalmente perecederos, de manera ágil a las donatarias autorizadas, con beneficios tanto para el Estado mexicano como para las donatarias autorizadas y la población en general, ya que de otra manera dichas mercancías podrían quedar inutilizables y representar un costo de destrucción para el SAT.

2.3.3. Ley de Ingresos de la Federación y Ley del Servicio de Administración Tributaria

En estos ordenamientos se advierte el interés del Congreso de la Unión en conocer y transparentar el monto y utiliza-

¹²² El Servicio de Administración y Enajenación de Bienes cambió su denominación a Instituto para Devolver al Pueblo lo Robado (actualización al 2022).

ción de los donativos deducibles, así como el gasto fiscal asociado a los mismos.

Así, además de los estímulos fiscales a los que se ha hecho referencia, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018, en su artículo 31¹²³, prevé la obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de publicar en su página de internet y entregar al Congreso de la Unión:

- El Presupuesto de Gastos Fiscales¹²⁴, que debe contener los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de la deducción de donativos, los sectores o actividades beneficiados y los beneficios sociales y económicos asociados a dichas deducciones.
- Un reporte de las donatarias autorizadas, en el que se deberá señalar, para cada una:
 - Ingresos por donativos recibidos en efectivo y en especie de nacionales y de extranjeros.
 - Ingresos por arrendamiento de bienes, dividendos, regalías, intereses y ganancia cambiaria.
 - Otros ingresos.
 - Erogaciones por sueldos, salarios y gastos relacionados.
 - Gastos administrativos y operativos.
 - Monto total de percepciones netas de cada integrante del Órgano de Gobierno Interno o de directivos análogos.

Por su parte, el artículo 22 de la LSAT prevé que el SAT debe generar la información necesaria para la integración del presupuesto e informe señalados.

¹²³ Corresponde al artículo 26, apartado B de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022 (actualización al 2022).

¹²⁴ Ahora denominado “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

2.4. CDI México-EUA

Entre México y EUA existen fuertes lazos de amistad y solidaridad. En el artículo titulado “Fundaciones Filantrópicas y Cooperación al Desarrollo”, publicado en el *Diario del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE*¹²⁵ se documentan diversas iniciativas que han patrocinado fundaciones de EUA para apoyar actividades altruistas en México.

Entre dichas iniciativas se incluye el inicio de la “Revolución Verde” que llevó al incremento de la productividad agrícola, misma que inició con el apoyo de la Fundación Rockefeller para desarrollar nuevas semillas de maíz, frijoles y trigo, controlar plagas y mejorar la calidad de las tierras, así como las donaciones de la Fundación David y Lucile Packard, que en 2001 fueron de 6.4 millones de dólares, ubicando a México como su mayor beneficiario.

Este antecedente hace comprensible el por qué el artículo 22 del CDI México-EUA¹²⁶ contiene una previsión —no incluida en el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición emitido por la OCDE— relativa a las organizaciones exentas, que no es replicada por ambos países en el resto de los convenios para evitar la doble tributación que tienen celebrados.

¹²⁵ OCDE, “Fundaciones Filantrópicas y Cooperación al Desarrollo”, *Diario del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE*, 2003, volumen 4, N° 3 <https://www.oecd.org/dac/stats/31670558.pdf>

¹²⁶ Diario Oficial de la Federación, “Decreto de promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” (3 de febrero de 1994) disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4666376&fecha=03/02/1994

En el citado precepto se establece que las donatarias autorizadas con fines científicos, literarios, educativos o de beneficencia residentes y exentas del ISR en México, estarán exentas del *income tax* e impuestos especiales a las fundaciones privadas de EUA.

Además de lo anterior, el precepto de mérito prevé un régimen fiscal para los donativos de un país al otro:

- Donativos de EUA a México. Las donatarias autorizadas en México pueden recibir donativos otorgados por fundaciones privadas e instituciones de beneficencia pública (*public charities*) de EUA, sin límite alguno en cuanto al monto donado y los donativos que reciban de ciudadanos o residentes de EUA se considerarán como donativos a una institución de beneficencia pública (*public charity*) de conformidad con la ley de ese país, hasta por el monto correspondiente al límite de deducibilidad previsto por la ley mexicana (7% de los ingresos acumulables).
- Donativos de México a EUA. Los donativos efectuados por un residente de México a cualquier institución de beneficencia pública (*public charity*) de EUA, se consideran como donativos deducibles conforme a la ley mexicana, hasta por los montos de deducción permitida por dicha ley.

En tal virtud, las donatarias autorizadas en México con fines asistenciales, educativos, de investigación científica y tecnológica, ecológicos, de reproducción de especies en peligro de extinción y culturales (salvo las relativas a bibliotecas que no pertenezcan a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y museos no dependientes del Consejo Nacional para

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

la Cultura y las Artes), pueden obtener una autorización especial que acredita que cumplen con los requisitos previstos por las leyes de EUA, como se señaló en el numeral 1.5.1.

Con lo anterior, se otorga una equiparación entre las donatarias autorizadas mexicanas y las *public charities* norteamericanas a efectos de la deducción de los donativos de un territorio al otro.

3.

EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

En México se han presentado inquietudes respecto del actual esquema de deducción de los donativos. Al respecto, se aduce la importante pérdida de ingresos fiscales y la falta de información y transparencia respecto de la aplicación de los donativos, sin considerar el ahorro que supone la actividad de las donatarias autorizadas para el Estado.

De acuerdo con el Presupuesto de Gastos Fiscales¹²⁷, la deducción de donativos ocupa el segundo lugar en relevancia por monto entre los conceptos que generan este tipo de gasto. Si no se tienen claros los beneficios que este esquema representa, se podría pensar que éstos no valen la pena por la importante mengua en el nivel de ingresos tributarios que representan.

Por ello, es de suma importancia analizar el costo-beneficio de esta medida y, con base en él, determinar la conveniencia de la misma para el Estado, las donatarias autorizadas y la sociedad o, por el contrario, reclamar su eliminación.

Con base en el estudio de la información económica recopilada, bajo el contexto de las generalidades estudiadas en los capítulos anteriores, en este capítulo demostraremos que la deducción de donativos es beneficiosa para los tres actores señalados.

3.1. Los cuestionamientos sobre el régimen

La percepción de que con la deducción de donativos el Estado disminuye los recursos para el financiamiento del gasto público y de que la aplicación de los mismos por parte de las donatarias es poco transparente han generado desconfianza entre la población, lo cual afecta la efectividad del régimen; de ahí la necesidad de analizar estos dos aspectos.

Así, si bien los sismos del 7 y 19 de septiembre de 2017 provocaron que la población realizara un alto número de donaciones en un corto tiempo, también generaron incertidumbre sobre el destino final de los recursos otorgados,

¹²⁷ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

con la consecuente desconfianza en cuanto a la debida aplicación de los mismos por parte tanto del Estado –en cuanto donatario– como de las donatarias privadas¹²⁸, al grado que a los bienes donados (por ejemplo, alimentos, artículos de limpieza y aseo) se les tachaba o inutilizaba el código de barras y se anotaba una leyenda con marcador indeleble para evitar su desvío¹²⁹.

3.1.1. La importancia del gasto fiscal asociado a la deducción de donativos

Los gastos fiscales son uno de los mecanismos de política fiscal y se han definido como “aquellos beneficios tributarios (exenciones, bonificaciones, deducciones, etc.) que aparecen recogidos en el sistema tributario con el objeto de incentivar el comportamiento individual de los contribuyentes en determinadas direcciones”¹³⁰.

¹²⁸ <https://www.proceso.com.mx/513906/donde-esta-dinero-mundo-nos-dono-reclaman-damnificados-del-19-s-al-senado>
<https://aristeguinoticias.com/1903/mexico/donde-esta-el-dinero-que-el-mundo-nos-dono-exigen-respuesta-damnificados-del-19s/>
<https://www.eleconomista.com.mx/politica/4-evidencias-que-destapo-el-sismo-del-19-de-septiembre-20170922-0020.html>

¹²⁹ https://www.google.com/search?q=mensajes+en+donativos&ctbm=isch&source=iu&ic-tx=1&fir=mxELUnny-JEQIM%253A%252CX1njWQcxtt8xM%252C_&usg=__COM0Bb0PKmD4gnzBXooRZhpkrNA%3D&csa=X&ved=0ahUKEwjxo572pZ7cA-hUSPK0KHapUBtoQ9QEIKTAA#imgrc=mxELUnny-JEQIM:

¹³⁰ Tránchez Martín, J. M., “Economía, Hacienda Pública y Política Fiscal, Tema 2: La Política Fiscal y las Reformas Fiscales”, *Documentación del Master Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales*, Tercera Edición 2017–2018., págs. 12 y 62. Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

Así, toda vez que al otorgar la posibilidad de deducir los donativos el Estado mexicano incentiva que los contribuyentes financien actividades de beneficio social, dicha deducibilidad constituye un gasto fiscal, lo que se traduce en una menor recaudación e implica una suerte de gasto imputado al Estado.

Preocupado por la pérdida de recaudación que suponen los gastos fiscales, mediante la Ley de Ingresos de la Federación, el Congreso de la Unión ha establecido la obligación del Ejecutivo Federal de rendirle informes detallados en la materia¹³¹, a efecto de verificar la conveniencia de mantenerlos. De manera particular, en el artículo 30 de la referida Ley¹³² se establece que los beneficios fiscales se deben otorgar con base “en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad” y que para su otorgamiento “deberá tomarse en cuenta si los objetivos pretendidos pudiesen alcanzarse de mejor manera con la política de gasto”. El Congreso requiere que los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales se especifiquen en el Presupuesto de Gastos Fiscales¹³³.

En virtud de la información que están obligadas a proporcionar las donatarias autorizadas, es posible conocer el monto del gasto fiscal que representa la deducibilidad de donativos en México. Así, conforme a los presupuestos de gastos fiscales del 2007 al 2017, emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en esos 10 años el gasto

¹³¹ Ver punto 2.3.3.

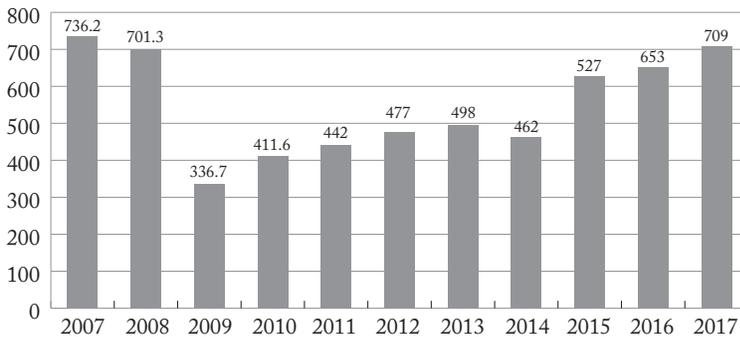
¹³² Corresponde al artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022 (actualización al 2022).

¹³³ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO
DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

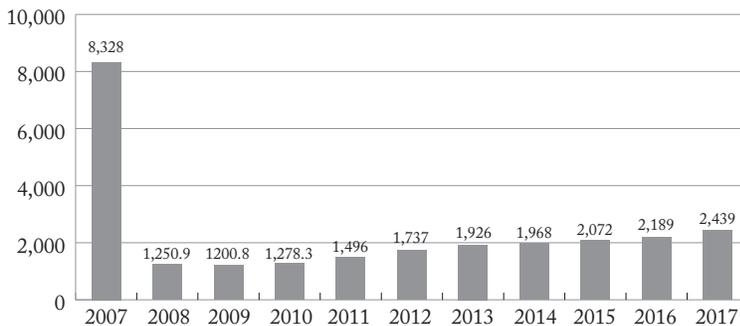
fiscal de la deducción de donativos ha evolucionado como se muestra en los siguientes cuadros:

Imagen 4: Gasto fiscal por donativos.
ISR personas físicas (mdp).



Fuente: Elaboración propia con datos de los Presupuestos de Gastos Fiscales 2007-2017

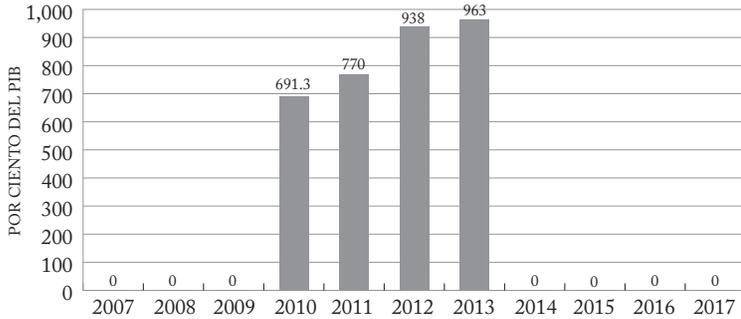
Imagen 5: Gasto fiscal por donativos.
ISR personas morales (mdp).



Fuente: Elaboración propia con datos de los Presupuestos de Gastos Fiscales 2007-2017

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
 EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
 Y LOS CONTRIBUYENTES

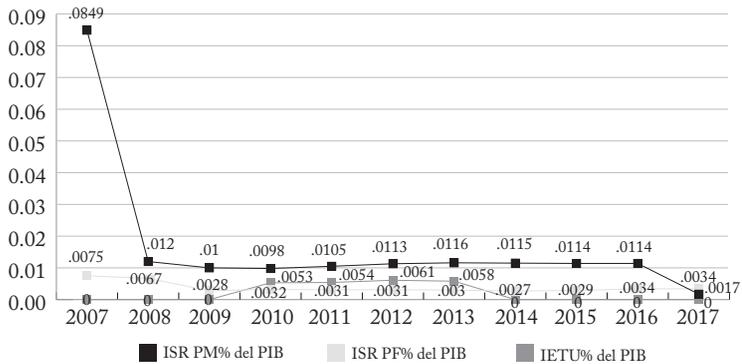
Imagen 6: Gasto fiscal por donativos.
 IETU personas morales (mdp).



Fuente: Elaboración propia con datos de los Presupuestos de Gastos Fiscales 2007-2017

*IETU.- Impuesto empresarial a tasa única (*flat tax*, vigente en México de 2010 a 2013)

Imagen 7: Gastos fiscales por donativos. % del PIB.



Fuente: Elaboración propia con datos de los Presupuestos de Gastos Fiscales 2007-2017

ISR PF.- Impuesto sobre la renta de personas físicas
 ISR PM.- Impuesto sobre la renta de personas morales
 IETU.- Impuesto empresarial a tasa única

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

De las gráficas anteriores se advierte la relevancia de esta deducción en el fomento del otorgamiento de donativos a actividades altruistas de beneficio social, sobre todo tratándose de donantes personas morales.

Así, se destaca que: (i) durante los cuatro ejercicios fiscales que existió el impuesto empresarial a tasa única (IETU), el monto del gasto fiscal fue incrementando anualmente; (ii) al establecerse como límite de deducibilidad¹³⁴ el 7% de la utilidad fiscal de las personas morales o de los ingresos acumulables de las personas físicas, se disminuyeron los gastos fiscales por este concepto, principalmente tratándose de personas morales, en el que la reducción fue drástica; sin embargo, a partir de 2009 se observa un constante aumento, y (iii) este gasto fiscal ha representado en los últimos años 0.01% del Producto Interno Bruto (PIB).

De igual forma, cabe subrayar que conforme al Presupuesto de Gastos Fiscales 2017¹³⁵, la deducibilidad de donativos representa el 14% del total de los gastos fiscales, sólo por debajo de la deducción de automóviles utilitarios¹³⁶, que representa el 78% del gasto fiscal total.

¹³⁴ La disminución de 2007 a 2008 se debe al establecimiento del límite de deducibilidad del 7% de la utilidad fiscal de las personas morales o de los ingresos acumulables de las personas físicas, conforme a la reforma al artículo 31, fracción I de la LISR, publicada en el DOF el 1 de octubre de 2008.

¹³⁵ En el documento *Renuncias Recaudatorias 2022*, se observa que la deducción de donativos ocupa también el segundo lugar en importancia con un 13.6%, solo por debajo de la deducción de automóviles. Documento disponible en <https://www.gob.mx/shcp/documentos/renuncias-recaudatorias-2022> (actualización al 2022).

¹³⁶ De conformidad con el artículo 36, fracción II de la LISR, son deducibles las inversiones en automóviles hasta por un monto de \$175,000.00 M.N. y tratándose de vehículos eléctricos o híbridos hasta por \$250,000.00 M.N., cantidades equivalentes a \$9,176.71 y \$13,109.59, dólares EUA, respectivamente, al tipo

El incremento del gasto fiscal asociado a la deducción de donativos y su importancia, en cuanto al monto total del presupuesto correspondiente, refuerza lo señalado en el sentido de que se aprecia el interés del Estado mexicano en incentivar que los contribuyentes financien actividades de beneficio social, ya que, en términos del artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018¹³⁷, en el Presupuesto de Gastos Fiscales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe señalar los beneficios sociales y económicos asociados a dichas deducciones, lo que implica que anualmente se valora tanto por el poder ejecutivo, como el legislativo (como destinatario del citado presupuesto) la conveniencia de mantener el esquema.

3.1.2. La transparencia en la aplicación de los donativos

La percepción de opacidad¹³⁸ respecto de la aplicación de los donativos deducibles, tiene las siguientes causas:

- Si bien las donatarias deben cumplir con obligaciones de transparencia¹³⁹, éstas son poco conocidas por la población.

de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

\$8,758.75 y \$12,512.51 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar)(actualización al 2022).

Para 2022, la renuncia recaudatoria por concepto de deducción de donativos representa el 13.6% del total de las renunciaciones recaudatorias, sólo debajo de la deducción de automóviles utilitarios.

¹³⁷ Corresponde al artículo 26 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022 (actualización al 2022).

¹³⁸ Ver numeral 1.1.3.

¹³⁹ Ver numeral 1.6.3.

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

- Se ha establecido una certificación del cumplimiento de las obligaciones de las donatarias¹⁴⁰; sin embargo, además de que la misma es opcional, no ha sido reglamentada y, por consiguiente, no se ha instrumentado. Si bien existen certificaciones otorgadas actualmente por instancias privadas como Cemefi y Confío, éstas no se han aplicado a la totalidad de las donatarias y no han sido suficientemente difundidas.
- Aunque existe una creencia generalizada de que quien debe cumplir con la legislación de EUA lo hace estricta y puntualmente y que, por lo mismo, las donatarias autorizadas –en términos del CDI México-EUA– cumplen con los requisitos establecidos en EUA para con sus homólogas en México, estas donatarias no hacen suficiente difusión de que efectivamente sí cumplen con los requisitos para ser consideradas instituciones que pueden recibir donativos deducibles en EUA.
- En México existe una alta percepción de corrupción. De acuerdo con el Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional¹⁴¹, en 2017 México se encontraba en el lugar 135, con 29 puntos, observándose

¹⁴⁰ Ver numeral 1.6.4.

El artículo 82-Ter de la LISR, que preveía la certificación, fue derogado con Decreto publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2020 (actualización de la autora al 2022).

¹⁴¹ https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2018/02/tabla_sintetica_ipc-2017.pdf
En 2021, México se ubicó en el lugar 124, con 31 puntos. Disponible en: <https://www.transparency.org/en/cpi/2021/index/mex> (actualización al 2022).

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

un descenso relevante, ya que en 2009 se encontraba en el lugar 89 y en 2015 en el lugar 95¹⁴².

Imagen 8: Mapa Mundial de la Corrupción.



Fuente: Transparencia Internacional España¹⁴³

De acuerdo con la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (ONUDD, o UNODC, del inglés *United Nations Office on Drugs and Crime*¹⁴⁴), las leyes federales

¹⁴² https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2018/02/comparacion_ipc-2009-2017.pdf

¹⁴³ https://transparencia.org.es/wp-content/uploads/2018/02/mapa_ipc-2017.pdf

¹⁴⁴ United Nations Office on Drugs and Crime, *Transparency, Objectivity and Competition in Public Procurement: Legal Assessment of Mexico's compliance with article 9 of the United Nations Convention against Corruption (UNCAC) in The*

mexicanas cumplen con el artículo 9 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (UNCAC del inglés *United Nations Convention Against Corruption*), y describen los requisitos para la promoción de la información pública, transparencia y participación social; sin embargo, destaca que las cifras sobre la corrupción muestran que, a pesar del cumplimiento con los requisitos de la UNCAC, todavía hay posibles escenarios de prácticas corruptas y desconfianza de los ciudadanos en las instituciones de gobierno, por lo que la participación social a través de figuras como la de contraloría social¹⁴⁵ y testigos sociales¹⁴⁶ contribuyen a construir legitimidad.

En ese contexto, es innegable que además de los aspectos de comunicación, imagen y profesionalismo institucional que fueron referidos con anterioridad, para incrementar la confianza de la sociedad en las instituciones gubernamentales debe impulsarse la vocación de servicio, a que se refieren Mónica Gómez Barrio y Sonia Sanz Sánchez, como una característica esencial de quienes prestan un servicio

Federal Government, the Federal District and the State of Puebla, United Nations Office on Drugs and Crime, México, 2013, pág. 110.

¹⁴⁵ Figura utilizada en materia de desarrollo social, definida por el artículo 69 de la Ley General de Desarrollo Social como “el mecanismo de los beneficiarios, de manera organizada, para verificar el cumplimiento de las metas y la correcta aplicación de los recursos públicos asignados a los programas de desarrollo social”.

¹⁴⁶ Figura utilizada en materia de licitaciones públicas que, conforme al artículo 26 Ter de la Ley Federal de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público son ciudadanos que participan como observadores en licitaciones de bienes, arrendamientos y servicios y que emiten un testimonio que incluye sus observaciones y recomendaciones respecto del proceso.

público y, por tanto, se encuentran al servicio de la sociedad, ya que

cuando todos estén convencidos de ella, cuando se convierta en una verdad irrefutable en el seno de la organización, entonces la prestación del servicio a la sociedad se habrá convertido en una vocación: en la vocación de servicio público [y que] la vocación de servicio público debe convertirse en una profunda y sincera creencia de la institución, que presida e inspire la definición de sus objetivos, sus procedimientos, sus actuaciones, sus servicios de ayuda, etc.; una esencia que impregne hasta los últimos rincones de la organización¹⁴⁷.

3.2. La necesidad de mantener el régimen actual

Leonardo Alfonso Verduzco Dávila destaca que las políticas públicas son decisiones del Estado que “tienen como objetivo la satisfacción de las necesidades de la colectividad, involucrando en la corresponsabilidad a la iniciativa privada y a la sociedad”¹⁴⁸, por lo que en su instrumentación participan diversos actores, y destaca la actual tendencia a la formulación de políticas públicas con valor social –entendido éste como el proceso en el que los recursos y las políticas se combinan para resolver problemas sociales y que propone que los valores sociales se armonicen con los valores económicos– que sean proactivas y no reactivas y que tengan una visión de desarrollo sustentable.

¹⁴⁷ Gómez Barrio, M. y Sanz Sánchez, S, *op. cit.*, pág.43.

¹⁴⁸ Verduzco Dávila, L. A., “Innovación en Responsabilidad Social. De la Responsabilidad Social Integral a la creación de Valor Social”, Factor Imprime, S.A. de C.V., México, 2012., págs. 237 y 238.

En el marco de la política tributaria, con los incentivos fiscales, el Estado trata de direccionar a los contribuyentes a actuar en un sentido determinado, que representa mayores beneficios que el gasto fiscal asociado a los mismos. En este sentido, es claro que con el esquema que nos ocupa, el Estado mexicano se ha valido de un incentivo fiscal –como lo es permitir la deducción de donativos– aplicando políticas públicas tendentes a impulsar las actividades que propician el desarrollo social, realizadas por instituciones sin fines de lucro, viendo en ellas un aliado para paliar la pobreza y mejorar las condiciones de vida de su población.

En congruencia con lo anterior, en los siguientes apartados se exponen cuatro aspectos fundamentales que permiten justificar la permanencia de este beneficio fiscal en el sistema tributario mexicano, por los beneficios que representan para el Estado, las donatarias autorizadas y la sociedad.

3.2.1. Las actividades que se incentivan fiscalmente: convergencia entre el sector público y privado

Cabe recordar que no todas las instituciones sin fines de lucro tienen la posibilidad de ser autorizadas para recibir donativos deducibles, pues la LISR incluye una lista limitativa de fines para tal efecto que, si bien con el paso del tiempo se ha ido incrementando, se limita al desarrollo social, dejando fuera, por ejemplo, a otras instituciones sin fines de lucro como sindicatos y asociaciones religiosas, políticas y deportivas.

3.2.1.1. De la asistencia social al desarrollo social

Tal como se indicó en el numeral 1.5.1.1., el Estado mexicano ha incrementado el número de fines por los que es posible autorizar para recibir donativos deducibles, pasando de un listado donde básicamente se permitían las actividades de asistencia social a uno más amplio de desarrollo social.

Así, en 1981 la lista se limitaba a la asistencia social, investigación científica y tecnológica, y obras o servicios públicos; 10 años más tarde la lista se había incrementado con el otorgamiento de becas, la promoción de las bellas artes y programas escuela empresa; para 2001 existía una lista más robusta al incorporarse a las instituciones que apoyan a otras donatarias autorizadas, las bibliotecas y museos abiertos al público y los fines ecológicos, estos largamente esperados por las instituciones de este tipo. El listado ha continuado creciendo¹⁴⁹, destacando la inclusión de actividades de desarrollo social en 2014. Este crecimiento denota no sólo el interés del Estado en apoyar más obras sociales, sino que es consciente de la conveniencia de mantener y mejorar el esquema.

3.2.1.2. Rasgos comunes de los fines de las donatarias susceptibles de autorizar en la actualidad

Los fines señalados en el numeral anterior podrían clasificarse en cinco grandes rubros: educación y cultura, asistencia social, desarrollo social, ecología, y financiamiento de las actividades anteriores.

¹⁴⁹ La reforma más reciente se publicó en el DOF el 8 de diciembre de 2020 y con ella se eliminó a los programas escuela empresa (actualización al 2022).

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

Como rasgos comunes entre dichos fines se distingue el tratarse de actividades altruistas orientadas al beneficio colectivo de la población, en especial de los grupos más vulnerables, pero de manera especial resalta que todas son materias respecto de las cuales el Estado mexicano debe establecer políticas públicas y otorgar bienes o servicios públicos.

En efecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹⁵⁰ señala que el Estado debe abatir las carencias y rezagos que afectan a los pueblos y comunidades indígenas; impartir educación preescolar, primaria, secundaria y media superior de manera gratuita; garantizar el derecho de toda persona a la alimentación nutritiva y suficiente, a la salud, a un medio ambiente sano, al acceso al agua para consumo personal y doméstico, a disfrutar de vivienda digna y decorosa; promover los medios para la difusión y desarrollo de la cultura, así como preservar y restaurar el equilibrio ecológico.

En ese contexto, existe una clara coincidencia entre los fines de las donatarias autorizadas y las actividades que el Estado debe desarrollar conforme a lo señalado en el párrafo anterior. Esta coincidencia denota un claro interés del Estado en incentivar solamente los fines de las donatarias que lo sustituyen en el cumplimiento de su mandato Constitucional, ya que si bien nuestra Carta Magna garantiza la libertad de creencia y los derechos políticos de los ciudadanos, los fines políticos y religiosos no están incluidos en el listado, ya que el Estado no está obligado a impartir

¹⁵⁰ Artículos 2o., 3o., 4o. y 27 Constitucionales.

educación religiosa o impulsar las corrientes políticas entre sus ciudadanos.

Lo anterior muestra una clara intención del legislador de incentivar fiscalmente sólo a aquellas instituciones que coadyuvan a realizar las actividades a las que el Estado está obligado por mandato constitucional. Asimismo, la decisión de restringir el beneficio fiscal que nos ocupa sólo a los fines señalados –y no a otros que también se encuentran protegidos constitucionalmente– permite advertir que el legislador es consciente del ahorro de recursos públicos que estas instituciones generan (pese al gasto fiscal derivado de la deducción correspondiente) como veremos en el siguiente apartado.

3.2.1.3. Gastos del Estado en las actividades susceptibles de ser autorizadas para recibir donativos deducibles

De acuerdo a lo indicado anteriormente, como parte de sus responsabilidades, el Estado mexicano debe satisfacer las necesidades del país en materia de educación y cultura, asistencia social, desarrollo social y ecología, señaladas anteriormente como los grandes rubros en los que se clasifican las actividades susceptibles de ser autorizadas para recibir donativos deducibles.

En ese sentido, de acuerdo con la información de Transparencia Presupuestaria del gobierno mexicano y tomando como base la clasificación funcional del gasto que es “la presentación del gasto programable según los propósitos u objetivos socioeconómicos que persiguen los diferentes entes públicos [...] [y] presenta el gasto según la naturaleza

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

de los servicios gubernamentales brindados a la población”¹⁵¹, en 2017 el gasto en desarrollo social fue de 2.81 billones de pesos, equivalente al 51.38% del total del proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para ese año¹⁵².

Imagen 9. Gasto en desarrollo social.

Título	Monto (M.N.)	Proporción
Desarrollo Social	2.81 billones	51.38%
Desarrollo Económico	1.09 billones	19.95%
Gobierno	346,533.47 millones	6.34%
Otras no clasificadas en funciones anteriores	1.22 billones	22.33%
Total	5.47 billones	100%

Fuente: Elaboración propia con base en la información de Transparencia Presupuestaria: http://transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/infografia_ppef2017

Dentro del presupuesto de gasto federal en materia de desarrollo social se encuentran las materias señaladas, cuya proporción se compone de la siguiente manera:

¹⁵¹ Transparencia Presupuestaria, disponible en: https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/infografia_ppef2017

¹⁵² El gasto en desarrollo social programado para 2022 es de 3.1 billones de pesos (incluye seguridad social, educación, trabajo y bienestar, salud y apoyo al campo). Cálculo propio con datos de Transparencia Presupuestaria, disponible en: https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Infografia_PEF_2022 (actualización al 2022).

Imagen 10: Presupuesto de gasto federal en materia de desarrollo social.

Título	Monto (M.N.)	Proporción
Protección social	1.36 billones	48.30%
Educación	679,685.72 millones	24.19%
Salud	539,977.21 millones	19.22%
Vivienda y servicios a la comunidad	193,875.54 millones	6.90%
Protección Ambiental	21,514.6 millones	0.77%
Recreación, Cultura y otras manifestaciones sociales	17,060.81 millones	0.61%
Otros asuntos sociales	684.58 millones	0.02%
Total	2.81 billones	100%

Fuente: Elaboración propia con base en la información de Transparencia Presupuestaria: http://transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/infografia_ppef2017

De la información anterior se advierte la importancia del gasto federal en materia de desarrollo social que, incluso, incluye donativos y subsidios¹⁵³ que se otorgan a las donatarias autorizadas y permite vislumbrar el interés del Estado en contar con apoyo en la realización de esta tarea.

¹⁵³ En términos del artículo 2, fracción LIII, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, son subsidios: las asignaciones de recursos federales previstas en el Presupuesto de Egresos que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad, a las entidades federativas o municipios para fomentar el desarrollo de actividades sociales o económicas prioritarias de interés general.

3.2.2. Ponderación del gasto fiscal asociado al régimen y los beneficios que implica el mismo para el Estado

En ese contexto, resulta claro que si bien la deducibilidad de donativos representa un importante gasto fiscal, el Estado mexicano obtiene grandes beneficios con la misma en virtud de que:

- Considerando que todos los donantes tributarán a la tasa de ISR aplicable a las personas morales –aunque la tasa efectiva más baja de las personas físicas es del 1.92% y la más alta del 35%– el gasto representa el 30% de los recursos donados o, dicho en otras palabras, por cada peso que “gasta” el Estado, los particulares aportan 2.33 pesos para las actividades que se impulsan con esta medida, como se aprecia en el ejemplo contenido en el numeral 2.2.1. denominado Concepto de deducción, su diferencia con el acreditamiento.
- Se debe tener en cuenta que además de los recursos donados por los que se aplicó la deducción y que, por ende, se reflejan en los gastos fiscales¹⁵⁴, las donatarias autorizadas destinan a sus fines: (i) donativos por los que no se aplica la deducción –ya sea porque al ser de poca cuantía el donante no solicita comprobante para su deducción (como el caso del dinero recolectado a través de alcancías en la colecta anual de Cruz Roja Mexicana, I.A.P.), por haber sido otorgados por personas no contribuyentes del ISR (como amas de casa o estudiantes) o por haber sido otorgados por extranjeros y, por tanto, no fueron deducidos en México–; (ii) otros ingresos de las donatarias (como los provenientes de actividades

¹⁵⁴ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

económicas, por regalías e ingresos por arrendamiento), y (iii) servicios gratuitos recibidos por la donataria. A este respecto, el Presupuesto de Gastos Fiscales para 2017 indicó que, por ejemplo, en 2015 se aplicó la deducción sólo en cerca de la cuarta parte del importe de donativos recibidos por las donatarias¹⁵⁵. Además, es relevante no perder de vista la importancia del trabajo de los voluntarios en las donatarias autorizadas que no se considera al analizar los beneficios del esquema, siendo que, de acuerdo con los datos más recientes del INEGI, la participación de los voluntarios en actividades de desarrollo social está valuada en \$117,660'000,000.00 M.N. (cifra preliminar a 2016)¹⁵⁶.

Es claro que los anteriores son recursos que se aplican al desarrollo social, sin que se encuentren incluidos en los gastos fiscales ya que no constituyen una disminución en la recaudación, sino un ahorro en el gasto presupuestario, por lo que representan un beneficio para el Estado que es mayor que el costo fiscal de la deducción que nos ocupa.

¹⁵⁵ En el documento Renuncias Recaudatorias 2022 se indica que en 2020 los contribuyentes sólo dedujeron poco menos de la tercera parte del importe de los donativos recibidos por las donatarias (actualización al 2022).

¹⁵⁶ Equivalente a \$6,169'900,367.06 dólares EUA al tipo de cambio publicado el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

<http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/isfl/default.aspx>
En 2020, la participación de los voluntarios en actividades de desarrollo social está valuada en \$126,203'000,000.00 M.N., equivalente a \$6,606'306,306.30 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

<https://www.inegi.org.mx/app/saladeprensa/noticia.html?id=6990>

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

Cabe destacar que, de acuerdo con el documento “Fundaciones Filantrópicas y Cooperación al Desarrollo” publicado en el diario del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE¹⁵⁷, la contribución de las fundaciones al desarrollo ha sido crucial en algunos campos, mejorando las vidas de cientos de millones de personas, aunque el importe económico correspondiente a sus actividades, si bien substancial, represente sólo una pequeña parte del importe que destinan las agencias oficiales a este rubro, por lo que se recomienda la existencia de

“Zanahorias” fiscales como las deducciones fiscales para empresas e individuos que realicen contribuciones a las fundaciones, exenciones de las empresas de los impuestos de sociedades, y concesión de un estatus fiscal especial para los empleados de las fundaciones destinados en países en desarrollo.

En ese mismo sentido, respecto de la justificación de los beneficios tributarios en torno a las instituciones sin fines de lucro, José Pedreira Menéndez señala que dichas entidades

con sus actividades, están contribuyendo a la disminución del gasto público, por lo que un régimen de menor imposición sobre ellas está plenamente justificado. Y lo mismo hemos de decir respecto del régimen de incentivos al mecenazgo: quien decide destinar parte de sus bienes o derechos de manera directa a la satisfacción de necesidades públicas ya está contribuyendo

¹⁵⁷ OCDE, “Fundaciones Filantrópicas y Cooperación al Desarrollo”, Diario del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE, 2003, volumen 4, N° 3. <https://www.oecd.org/dac/stats/31670558.pdf>

al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que esa actuación debe tener su reflejo desde la vertiente tributaria¹⁵⁸,

lo cual es replicado casi en sus términos por Ana María Delgado y Rafael Oliver Cuello¹⁵⁹.

Todo lo anterior permite afirmar que, para el Estado, resulta conveniente el otorgamiento del beneficio fiscal consistente en la deducción de donativos.

3.2.3. La importancia de los donativos en el financiamiento de las donatarias autorizadas

En los dos epígrafes anteriores se incluyeron argumentos para demostrar los efectos positivos que la deducción de las donaciones tiene para el Estado; sin embargo, como ya se indicó, el sector público no es el único beneficiado con el régimen vigente, puesto que como analizaremos a continuación, este esquema supone también grandes beneficios para las donatarias autorizadas. En ese sentido, la supresión de la deducibilidad de mérito afectaría a las donatarias por la consecuente disminución de los ingresos para financiar sus actividades, lo cual, a su vez, redundaría en perjuicio del Estado, al verse mermado el apoyo que le brindan las referidas instituciones.

En efecto, si bien la mayoría de las instituciones sin fines de lucro cuentan con voluntarios para realizar sus obras sociales, requieren de financiamiento para poder solven-

¹⁵⁸ Pedreira Menéndez, J., *El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo y el Mecenazgo*, op. cit., pág. 38.

¹⁵⁹ Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R., *Fiscalidad de las ONGS*, op. cit., pág. 178.

tar los gastos que implica la realización de sus actividades, no sólo en el corto plazo para las actividades cotidianas, sino contar con un flujo de recursos que les permitan planear y realizar proyectos de mayor duración.

En la obra “México solidario, participación ciudadana y voluntariado”¹⁶⁰, de acuerdo a las características para acceder a fuentes de financiamiento, María Guadalupe Serna destaca que una fuente de financiamiento constante permite a las instituciones delinear proyectos de largo plazo, como es el caso de la Cruz Roja Mexicana, que incluso cuenta con un área de captación de fondos¹⁶¹ y a las donatarias autorizadas creadas por las empresas para aplicar “directamente” sus recursos, obteniendo así el beneficio fiscal y el reconocimiento como empresa socialmente responsable¹⁶², en tanto que las instituciones con financiamiento incierto se ven orilladas a realizar proyectos de corto plazo.

En su obra *Managing a Nonprofit Organization in the twenty-first century*¹⁶³, Thomas Wolf señala que las empresas son una de las fuentes de financiamiento más importante para las instituciones sin fines de lucro ya que, aunque su finalidad es obtener dinero y no regalarlo, deciden apoyar acciones filantrópicas porque con ello pueden obtener beneficios como: mejorar su opinión pública, favorecer a sus

¹⁶⁰ Butcher García-Colín, J., Basáñez Ebergenyi, M., Benavides Ornelas, E., Serna Pérez, M. G. y otros, “México solidario. Participación ciudadana y voluntariado”, Grupo Noriega Editores. México 2008, págs. 189 a 191.

¹⁶¹ <https://cruzrojamexicana.org.mx/captacion-de-fondos?estado=GN>

¹⁶² Ver numeral 4.1.

¹⁶³ Wolf, T., *Managing a Nonprofit Organization in the twenty-first century*. Fire-side, EUA, 1999, págs. 253, 256 y 257

empleados (en forma directa como ocurre en el caso de las guarderías o indirecta cuando impactan positivamente a la comunidad en general), el apoyo que le representa en aspectos de mercadotecnia (por ejemplo, donar sus productos a instituciones sin fines de lucro o anunciar que donará parte del precio del producto vendido a dichas instituciones) y agregaríamos el aspecto fiscal que las favorece cuando obtienen al poder deducir el donativo.

Ana María Delgado y Rafael Oliver Cuello¹⁶⁴ destacan que las vías de financiamiento de estas entidades son muy diversas y van desde las cuotas aportadas por sus integrantes, donativos del sector privado, actividades económicas que en su caso realicen, aportaciones o apoyos de otras entidades sin fines de lucro y los fondos obtenidos de organismos oficiales.

De lo anterior se aprecia la importancia que tienen los donativos en el financiamiento de las actividades de las instituciones sin fines de lucro, por lo que a continuación se incluye un análisis respecto de los donativos deducibles otorgados en 2017.

De conformidad con la información contenida en el portal de transparencia de las donatarias autorizadas¹⁶⁵, en 2017:

¹⁶⁴ Delgado García y Oliver Cuello, *Fiscalidad de las ONGs*, *op. cit.*, pág. 22.

¹⁶⁵ https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/psp/psatpp/CUSTOMER/CUSTOMER/e/?url=https://portalsat.plataforma.sat.gob.mx/TransparenciaDonaciones/faces/publica/frmSubMenuTransparencia.jsp&PORTALPARAM_PTC_NAV=SAC_DONATARIAS_TRANSPARENCIA1&EOPP.SCNode=-CUST&EOPP.SCPortal=CUSTOMER&EOPP.SCName=SAT_CONTRIBUTOR_ATTENDANCE&EOPP.SCLabel=Servicios%20por%20Internet&EOPP.SCPTfname=SAT_CONTRIBUTOR_ATTENDANCE&FolderPath=PORTAL_ROOT_OBJECT.SAT_CONTRIBUTOR_

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO
DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

- 7,165 de las 9,447 donatarias autorizadas (el 75.86%) presentaron información.
- De las 7,165 entidades que presentaron informe, 5,605 recibieron donativos y 1,560 reportaron no haber recibido ninguno; no obstante, el que permanezcan en la lista refleja su interés en esta fuente de financiamiento.
- Se recibieron un total de \$52,102'029,406.00 M.N.¹⁶⁶ en donativos.
- 12 donatarias (0.21%) recibieron el 41.46% de los donativos y en tres de ellas (0.05%) se concentró el 32.51% de los mismos:

Tabla 8. Porcentaje de donativos.

	Donataria autorizada	Monto \$ M.N.	Porcentaje	Porcentaje acumulado
1.	La Nueva Luna, Promoción Cultural, A.C.	14,500'000,000	27.83	27.83
2.	Cruz Roja Mexicana, I.A.P.	1,393'154,518	2.67	30.5
3.	Fundación Carlos Slim, A.C.	1,052'405,749	2.01	32.51
4.	Salud Digna para Todos, I.A.P.	990'047,135	1.90	34.41

ATTENDANCE.SAT_CA_REGISTRATION_DONEE_1.SAC_DONATARIAS_TRANSPARENCIA1&IsFolder=false

¹⁶⁶ \$2,732'159,849.58 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar).

\$2,607'709,179.47 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

5.	Fundación BBVA Bancomer, A.C.	851'582,527	1.63	36.04
6.	Fundación Antonino y Cinia, A.C.	634'509,956	1.21	37.25
7.	Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey	465'602,469	0.89	38.14
8.	Fundación Universidad Nacional Autónoma de México, A.C.	455'294,266	0.87	39.01
9.	Nacional Financiera Fideicomiso Fondo para la Biodiversidad	337'423,127	0.64	39.65
10.	Fundación Hogares, I.A.P.	332'417,252	0.63	40.28
11.	Hospital Shriners para Niños, A.C.	319'200,430	0.61	40.89
12.	Fundación TV Azteca, A.C.	298'327,273	0.57	41.46

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

En este *top* 12 destaca la presencia de: (i) instituciones que cuentan con la confianza de la población, como la Cruz Roja Mexicana, I.A.P.; Fundación Universidad Nacional Autónoma de México, A.C.; Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, y el Hospital Shriners para Niños, A.C.; (ii) donatarias creadas por grandes empresas como Fundación Carlos Slim, A.C.; Fundación BBVA Bancomer, A.C.; Fundación TV Azteca, A.C., y Fundación Antonino y Cinia, A.C. (Grupo Modelo), e (iii) instituciones impulsadas por el gobierno, como Fundación Hogares, I.A.P. (Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajado-

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO
DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

res) y el Fideicomiso Fondo para la Biodiversidad (Comisión Nacional para el Conocimiento y Uso de la Biodiversidad).

Lo anterior denota que quienes logran la confianza de la sociedad pueden obtener cantidades muy relevantes vía donativos, aunque no cuenten con un “patrocinador” en específico.

El monto de los donativos recibidos por cada donataria fluctuó entre un peso y \$14,500'000,000.00 M.N.¹⁶⁷.

Tabla 9: Donativos recibidos.

Donativos recibidos (M.N.)	Donatarias	% Donatarias	% Acumulado
Más de 1,000'000,000	3	0.05	0.05
Entre 100'000,001 y 1,000'000,000	45	0.80	0.85
Entre 50'000,001 y 100'000,000	77	1.38	2.23
Entre 10'000,001 y 50'000,000	517	9.22	11.45
Entre 1'000,001 y 10'000,000	2,190	39.07	50.52
Entre 100,001 y 1'000,000	1,973	35.20	85.72
Entre 10,001 y 100,000	627	11.19	96.91
Entre 1 y 10,000	173	3.09	100
TOTAL	5,605	100	

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

De lo anterior se advierte que la mayoría de las donatarias (4,680 correspondientes al 83.49%) reciben entre

¹⁶⁷ Entre \$0.05 y \$750'356,581.01 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar). Entre \$0.05 y \$725'725,725.74 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar) (actualización al 2022).

\$100,000.00 M.N. y \$50'000,000.00 M.N.¹⁶⁸, cantidades que sin duda son relevantes.

Para las 12 donatarias señaladas, los ingresos por donativos representaron el 45.3% de la suma de sus ingresos; sin embargo, para ocho de ellas representaron más del 90% de sus ingresos y, en un caso, este porcentaje fue del 99.9%, como se muestra a continuación en la Tabla 10.

Esto hace patente la relevancia del esquema en el financiamiento de actividades de desarrollo social para todo tipo de donatarias (grandes y pequeñas, con o sin “patrocinador”) y aunque pareciera que la disminución de los beneficios aludidos no afecta a la sociedad, en virtud de que el Estado tiene la obligación de realizar dichas actividades, lo cierto es que impacta tanto en la cantidad y diversidad de las acciones que se pueden realizar, como en su cobertura geográfica y poblacional, amén de la posibilidad de contar con personas especializadas que las realicen, como lo veremos en el siguiente numeral.

¹⁶⁸ Entre \$5,243.89 y \$2'621,919.24 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar). Actualización 2022. Entre \$5,005.05 y \$2'502,502.50 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 20 de septiembre de 2022 (\$19.98 pesos por dólar).

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

Tabla 10: Ingresos 2017 Donatarias autorizadas.¹⁶⁹

	Donataria autorizada	Donativos (M.N.)	Porcentaje	Otros ingresos	Porcentaje	Total (M.N.)
1.	Luna Nueva, Promoción Cultural, A.C.	14,500'000,000	99.999	173,276	0.001	14,500'173,276
2.	Cruz Roja Mexicana, I.A.P.	1,373'154,518	51.692	1,283'252,039	48.308	2,656'406,557
3	Fundación Carlos Slim, A.C.	1,052'405,749	14.552	6,179'494,296	85.448	7,231'900,045
4.	Salud Digna para Todos, I.A.P.	990'047,135	47.004	1,116'270,579	52.996	2,106'317,714
5.	Fundación BBVA Bancomer, A.C.	851'582,527	96.999	26'342,585	3.001	877'925,112
6.	Fundación Antonino y Cinia, A.C.	634'509,956	94.484	37'042,060	5.516	671'552,016
7.	Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey	465'602,469	2.614	17,346'042,376	97.386	17,811'644,845

¹⁶⁹ De acuerdo con Michael D. Layton, *et. al.*, en 2007 los ingresos por donativos de las donatarias autorizadas representaron el 24% de sus ingresos totales y por rubro de autorización este porcentaje fue de: 8% para las educativas, 29% para las culturales, 36% para las asistenciales, 40% para investigación científica y tecnológica, 53% para obras y servicios públicos, 57% para museos, 68% para ecológicas, 70% para las que apoyan económicamente a otras donatarias autorizadas, 71% para las que otorgan becas, 75% para las bibliotecas y 90% para las dedicadas a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción. Layton, Michael D., *et. al.*, "Financiamiento de las Organizaciones de la Sociedad Civil en México. Donativos privados 2007", Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, México, Primera Edición 2012, págs. 115 y 116.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Donataria autorizada	Donativos (M.N.)	Por- centaje	Otros ingresos	Porcen- taje	Total (M.N.)
8. Fundación Universidad Nacional Autónoma de México, A.C.	455'294,266	91.471	42'453,255	8.529	497'747,521
9. Nacional Financiera Fideicomiso Fondo para la Biodiversidad	337'423,127	92.593	26'993,653	7.407	364'416,780
10. Fundación Hogares, I.A.P.	332'417,252	95.164	16'894,260	4.836	349'311,512
11. Hospital Shriners para Niños, A. C.	319'200,430	99.376	2'005,600	0.624	321'206,030
12. Fundación TV Azteca, A.C.	298'327,273	99.686	938,865	0.314	299'266,138
TOTAL	21,609'964,702	45.316*	26,077'902,844	54.684**	47,687'867,546

Fuente: Elaboración propia con datos del portal de transparencia de donatarias autorizadas¹⁷⁰

* Promedio: 73.802 ** Promedio: 26.198

¹⁷⁰ <https://portalsat.plataforma.sat-gob.mx/TransparenciaDonaciones/faces/publica/firmCConsultaDona.jsp>

3.2.4. Importancia de la deducción de donativos para la sociedad: su impacto en la diversificación, cobertura, profesionalización y organización de las actividades de desarrollo social

Toca ahora analizar al tercer involucrado en el tema que nos ocupa: la sociedad. Las políticas públicas tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades de la sociedad, por lo que –así como la supresión de la deducibilidad de donativos afecta a las donatarias y dicha afectación trasciende al Estado– las decisiones que se adopten en la materia incidirán de manera favorable o negativa en la sociedad, como se aborda en seguida.

Si bien –como se constata de lo expuesto en el numeral 1.1.– la filantropía ha existido con y sin deducibilidad de donativos, por la solidaridad que caracteriza a los mexicanos, por la labor caritativa de las iglesias o asociaciones religiosas, o por la vocación de servicio de algunas instituciones sin fines de lucro; todos éstos harían que se mantenga la ejecución de actividades de desarrollo social en el ámbito privado, pese a la no deducibilidad de los donativos. Sin embargo, la sociedad podría resultar afectada en los aspectos que a continuación se mencionan:

- Diversificación de las actividades de desarrollo social.– la deducción de donativos ha permitido la creación de instituciones sin fines de lucro dedicadas a rubros no atendidos por el Estado y que, de otra suerte, difícilmente estarían atendidas, como es el caso de la investigación, tratamiento y orientación a familiares de pacientes con enfermedades

huérfanas o raras, por lo que la no deducibilidad de los donativos podría poner en riesgo la existencia de estas actividades tan específicas de desarrollo social¹⁷¹.

- Cobertura.- el beneficio fiscal que nos ocupa ha impulsado que las actividades de desarrollo social se realicen en todo el territorio nacional, incluso en las comunidades más alejadas o con dificultades de acceso y ha permitido que la ayuda llegue de manera casi inmediata y con cobertura total a zonas afectadas por catástrofes. Resulta difícil para el Estado contar con un esquema de cobertura inmediata y total en el país tratándose de catástrofes, por lo que donatarias como las dedicadas a protección civil, búsqueda y rescate, además de asistencia social en la sierra y selva, permiten ampliar esta cobertura en favor de la sociedad.
- Profesionalización y organización.- las donatarias permiten realizar actividades de desarrollo social por personal capacitado, especializado o certificado en las mismas, así como desarrollar proyectos de mediano y largo plazo, que impulsen el desarrollo sustentable, y no sólo atiendan una carencia o necesidad temporal, a diferencia de las acciones aisladas de los ciudadanos o de la atención estatal en la que, en ocasiones, las actividades se realizan por personas con conocimientos generales en el tema, como sucede en la atención médica de las ya mencionadas enfermedades raras.

¹⁷¹ La sociedad podría perder la atención que brindan donatarias como Asociación Mexicana de Atención de las Enfermedades Raras, A.C.; Asociación Mexicana de la Enfermedad de Huntington, I.A.P.; Asociación Mexicana de Esclerosis Tuberosa, A.C.; Asociación de Síndrome de Turner México, I.A.P. o Asociación Nacional de Síndrome de Williams, A.C., entre otras.

3. EL DEBATE SOBRE LA SUPRESIÓN O MANTENIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN DE LOS DONATIVOS EN MÉXICO

En ese contexto, la deducibilidad de los donativos redundará en beneficios para las donatarias autorizadas, el Estado y la sociedad. Para las primeras por la importancia de los mismos en su financiamiento, para el segundo porque es auxiliado en el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales y para la tercera porque recibe más y mejores acciones en materia de desarrollo social.

Una vez asentado lo anterior, es preciso determinar los beneficios que el esquema presenta para los ciudadanos, sobre todo considerando que algunos de ellos no son contribuyentes del ISR y, por tanto, no aplican la deducción. Asimismo, existen diversas alternativas para canalizar apoyos a los sectores vulnerables del país, por lo que es conveniente que los ciudadanos conozcan las ventajas y desventajas de cada una de ellas a efecto de que puedan realizar una decisión informada al respecto.

De acuerdo con lo anterior, en el siguiente capítulo analizamos las opciones disponibles para apoyar causas nobles en México, destacando las ventajas y desventajas de cada una y fijaremos nuestra postura al respecto.

4.

ALTERNATIVAS DE LOS DONANTES PARA APOYAR ACTIVIDADES FILANTRÓPICAS EN MÉXICO: SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Partiendo de la base de que, de acuerdo con lo señalado en el capítulo anterior, es conveniente mantener el actual sistema de deducción de los donativos por representar beneficios indiscutibles para las donatarias autorizadas, el Estado y la sociedad, es necesario analizar –desde la perspectiva ciudadana, como cuarto y último involucrado en el esquema– si el otorgar donativos a las instituciones sin fines de lucro es la mejor opción para apoyar actividades filantrópicas en México.

Para los efectos anteriores, se exponen las alternativas de los ciudadanos que quieren contribuir a la realización de actividades de interés general y se analizan las ventajas y desventajas de cada una de ellas. Finalizando con una ponderación de las mismas, con el objeto de determinar qué beneficios obtienen quienes optan por otorgar donativos a las donatarias autorizadas.

Los contribuyentes mexicanos y estadounidenses, que tienen intención de apoyar una buena causa en México, pueden optar por aplicar directamente sus recursos, o entregarlos a: instituciones autorizadas o no para recibir donativos deducibles; a la Federación, entidades federativas o municipios, o a organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho, con fines por los que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles, presentando para cada una de dichas opciones las ventajas e inconvenientes que a continuación se describen.

4.1. Aplicación directa de los recursos

Algunas personas optan por aplicar directamente los recursos que quieren destinar a obras altruistas, ya sea por desconocimiento, desconfianza o para apoyar a personas o zonas que no son atendidas por el gobierno ni por las donatarias autorizadas o porque su intención es apoyar actividades distintas a las previstas para la deducibilidad de donativos (por ejemplo, llevan ropa, juguetes y útiles escolares a los niños de las zonas marginadas de su comunidad; pagan por la reparación de vialidades o alumbrado público; cubren los gastos médicos de personas de escasos recursos y/o proveen ali-

mento a los familiares de pacientes hospitalizados; patrocinan a alumnos destacados en colegios y/o universidades privadas, etc.).

Cabe señalar que, tratándose de personas morales que quieren aplicar “directamente” sus recursos, en algunos casos, éstas crean entidades que obtienen autorización para recibir donativos deducibles y a través de éstas canalizan sus donativos, obteniendo así el beneficio fiscal y el reconocimiento como empresa socialmente responsable. Ejemplos de ello son la Fundación Carlos Slim, A.C.; Fundación Inbursa, A.C.; Instituto Carlos Slim de la Salud, A.C.; Fundación BBVA Bancomer, A.C.; Fundación Axtel, A.C.; Fundación Deacero, A.C.; Fundación Grupo Alfa, A.C.; Fundación Televisa, A.C.; Fundación TV Azteca, A.C.; Fundación Gruma, A.C., entre otras¹⁷².

Este apartado se refiere sólo a los casos en que los particulares, personas físicas y morales, deciden aplicar directamente (es decir sin intermediarios) los recursos que quieren destinar a la filantropía —ya que los señalados en el párrafo anterior se abordarán en el numeral 4.3.—, mismos que presentan las siguientes ventajas y desventajas:

¹⁷² Al respecto, Martín Dégano (*op. cit.*, págs.106 y 107), señala que

en el ámbito de las entidades no lucrativas se ha planteado la relación que puede existir entre dicha entidad y la sociedad mercantil íntegramente participada o dominada por ella. Esta cuestión tiene especial incidencia en las fundaciones que han sido creadas por una empresa lo que entraría, bien dentro de los supuestos de la llamada responsabilidad social corporativa, o bien [...] en la utilización de la fundación con otra finalidad y en la que los fines de interés general no son especialmente significativos.

Tabla 11: Ventajas y desventajas de aplicación directa

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Se tiene plena certeza de la aplicación de los recursos. • Es posible aplicar los recursos a cualquier tipo de actividad. • Pueden apoyar zonas o personas que no son cubiertas o atendidas por las donatarias autorizadas. • La única limitante, en cuanto al monto de los recursos que se donen, es la prevista en el Código Civil Federal (artículos 2347 y 2348) relativa a la reserva en propiedad o en usufructo de lo necesario para vivir y a garantizar la obligación del donante de ministrar alimentos a aquellas personas a quienes los debe. 	<ul style="list-style-type: none"> • Además de los recursos aportados, es necesario que el donante dedique tiempo y esfuerzo en aplicar dichos recursos. • La ayuda se limita a los recursos que una persona en particular pueda donar, por lo que el efecto social, por lo general, es menor. • Falta de capacitación para la realización de las actividades. • El donante no obtiene ningún beneficio fiscal.

Fuente: Elaboración propia

4.2. Entrega de los recursos a instituciones con o sin fines de lucro NO autorizadas para recibir donativos deducibles

Hay quienes se inclinan por entregar sus recursos a personas no autorizadas para recibir donativos deducibles, principalmente a asociaciones religiosas como iglesias, seminarios y conventos; instituciones educativas con o sin reconocimiento de validez oficial de estudios; clubes deportivos, de actividades recreativas, de coleccionistas, etc.; sindicatos o asociaciones de trabajadores o profesionistas, y asociaciones o partidos políticos. Esto es debido a la confianza

4. ALTERNATIVAS DE LOS DONANTES PARA APOYAR ACTIVIDADES FILANTRÓPICAS EN MÉXICO: SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

que depositan en ellas (como las asociaciones religiosas), por tratarse de instituciones que realizan actividades no incluidas dentro de las que pueden ser autorizadas para recibir donativos deducibles (como las asociaciones y partidos políticos y los clubes) o por que se ven o se sienten obligadas a ello por los vínculos personales que les unen (como el caso de las escuelas en donde estudian las personas físicas o sus hijos, o los sindicatos a los que se encuentran afiliados los trabajadores de las personas morales). En este caso se presentan las ventajas y desventajas siguientes:

Tabla 12: Ventajas y desventajas de la entrega de los recursos a instituciones con o sin fines de lucro no autorizadas para recibir donativos deducibles.

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Es posible aplicar los recursos a cualquier tipo de actividad u obra social. • Se pueden entregar los recursos a cualquier persona física o moral. • Pueden apoyarse zonas o grupos de personas que no son cubiertas o atendidas por las donatarias autorizadas. • La única limitante, en cuanto al monto de los recursos que se donen, es la prevista en el Código Civil Federal antes mencionada. 	<ul style="list-style-type: none"> • No se tiene plena certeza de la adecuada aplicación de los recursos. • Podría tratarse de donatarias con personal no capacitado en la actividad a desarrollar. • El donante no obtiene ningún beneficio fiscal.

Fuente: Elaboración propia

4.3. Entrega de los recursos a instituciones sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles

Quienes son contribuyentes del ISR, principalmente las personas morales y las personas físicas obligadas a presentar declaración, se inclinan por entregar sus recursos a las donatarias autorizadas en virtud del beneficio fiscal asociado a ello, pudiendo optar por: (i) donatarias autorizadas de reconocido prestigio como la Cruz Roja Mexicana, I.A.P.; Asociación pro Personas con Parálisis Cerebral, I.A.P. (APAC); Fundación Michou y Mau, I.A.P; Fundación John Langdon Down, A.C.; Asociación de Scouts de México, A.C.; Médicos sin Fronteras en México, A.C., entre otras, y (ii) tratándose de personas morales, como se indicó anteriormente, crear su propia asociación que obtenga autorización para recibir donativos deducibles. En ambos casos se obtienen las siguientes ventajas y desventajas:

Tabla 13: Ventajas y desventajas de la entrega de recursos a instituciones sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles.

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Se obtiene un beneficio fiscal. • Se tiene certeza sobre la adecuada aplicación de los recursos en virtud de los requisitos, obligaciones y controles que deben cubrir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se deben aplicar los recursos sólo a las actividades e instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

4. ALTERNATIVAS DE LOS DONANTES PARA APOYAR ACTIVIDADES FILANTRÓPICAS EN MÉXICO: SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

- Se tiene acceso a diversa información de la donataria a la que se hayan entregado los recursos.
 - Amplia cobertura geográfica.
 - Actividades no atendidas por el Estado.
 - Actividades realizadas por personal capacitado.
 - Apoyo a proyectos de corto, mediano y largo plazo.
 - Cerca de 10 mil donatarias autorizadas.
- Además de la limitante, en cuanto al monto de los recursos que se donen prevista el Código Civil Federal antes señalada, para obtener el beneficio fiscal se aplica un límite máximo de 7% de los ingresos acumulables de las personas físicas o de la utilidad fiscal de las personas morales¹⁷³, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cualquier donativo por encima de dicho límite no será deducible.

Fuente: Elaboración propia

4.4. Entrega de los recursos al Estado mexicano (Federación, entidades federativas o municipios)

Aunque en menor medida, hay quienes deciden entregar sus recursos al Estado mexicano, principalmente a los municipios para actividades específicas realizadas en la comunidad del donante o a los organismos descentralizados de la Federación, entidades federativas y municipios sin fines de lucro que tienen amplio prestigio, como la Universidad Nacional Autónoma de México, el Instituto Politécnico Nacional, las universidades e institutos tecnológicos de las entidades federativas, la Comisión de Operación y Fomento de Actividades Académicas del Instituto Politécnico Nacional, el Patronato de Obras e Instalaciones del Instituto Poli-

¹⁷³ Además del límite señalado, a partir de 2022, el artículo 151, último párrafo de la LISR prevé que, tratándose de personas físicas, los donativos no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto (actualización al 2022).

técnico Nacional, la Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte, el DIF y los sistemas estatales y municipales para el Desarrollo Integral de la Familia.

Tabla 14: Ventajas y desventajas de la entrega de recursos al Estado mexicano.

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Se obtiene un beneficio fiscal. • Es posible aplicar los recursos a cualquier tipo de actividad. • Cobertura nacional: Federación, entidades federativas y municipios. • Se pueden canalizar los recursos a instituciones con reconocido prestigio, que incluso suelen ser consideradas como no gubernamentales como el caso de las universidades e institutos tecnológicos. • Se tiene certeza de su aplicación en virtud de las normas de transparencia y acceso a la información. <p>Además de las mencionadas ventajas para el donante, en el caso de las entidades federativas y municipios las donaciones tienen como ventaja para éstos que no son deducibles de impuestos locales, por lo que el donativo no implica para ellos un gasto fiscal.</p>	<p>Adicionalmente a la limitante en cuanto al monto de los recursos que se donen prevista en los artículos 2347 y 2348 del Código Civil Federal antes señalada, para obtener el beneficio fiscal se aplica un límite máximo de 4% de los ingresos acumulables de las personas físicas o de la utilidad fiscal de las personas morales correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Los donativos por encima de dicho límite serán deducibles si se otorgan a donatarias autorizadas, siempre y cuando el monto total de éstos y los otorgados al Estado mexicano sea del límite máximo del 7% antes mencionado. Cualquier donativo por arriba de este último límite no será deducible¹⁷⁴.</p>

Fuente: Elaboración propia

¹⁷⁴ Aplica nota anterior.

4.5. Entrega de los recursos a organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho

Tal vez la opción menos utilizada, por ser poco conocida, es la posibilidad de entregar los recursos a los organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho, que realizan actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, como el caso de la Organización de las Naciones Unidas y sus distintos fondos: UNICEF, FAO, UNESCO, etc.

Tabla 15: Ventajas y desventajas de la entrega de recursos a Organismos internacionales de los que México es miembro de pleno derecho.

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> • Se obtiene un beneficio fiscal. • Los recursos se canalizan a instituciones con reconocimiento internacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los organismos internacionales no están obligados a ejercer los recursos en México, por lo que podrían aplicarse en el extranjero. • No se les exige cumplir obligaciones de transparencia en México. • Adicionalmente a la limitante en cuanto al monto de los recursos que se donen prevista en los artículos 2347 y 2348 del Código Civil Federal antes señalada, para obtener el beneficio fiscal se aplica un límite máximo de 7% de los ingresos acumulables de las personas físicas o de la utilidad fiscal de las personas morales correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción¹⁷⁵.

Fuente: Elaboración propia

¹⁷⁵ *Ídem*.

4.6. Balance entre ventajas y desventajas de cada supuesto

Al ponderar las ventajas y desventajas de cada uno de los supuestos contenidos en los numerales 4.1. a 4.5., es claro que lo más conveniente para los particulares es otorgar donativos deducibles, aún y cuando no les interese su deducibilidad por no ser contribuyentes del ISR.

Tabla 16: Balance entre ventajas y desventajas de cada supuesto.

	Aplicación directa	Donatarias NO autorizadas	Donatarias autorizadas o que no requieren autorización
Actividades	✓	✓	✓ Salvo políticas y religiosas
Transparencia	✓	✗	✓ Salvo organismos internacionales
Monto límite	✓	✓	✓ 7% ingresos acumulables o utilidad fiscal ¹⁷⁶ Resto se puede otorgar sin deducción
Beneficio fiscal	✗	✗	✓ Hasta por el 7% de los ingresos acumulables o utilidad fiscal ¹⁷⁷
Trabajo y/o costo adicional	✗	✓	✓
Cobertura	✗	✓	✓
Profesionalización	✗	✓	✓
Capacitación del personal	✗	✗	✓

Fuente: Elaboración propia

¹⁷⁶ *Ídem.*

¹⁷⁷ *Ídem.*

4. ALTERNATIVAS DE LOS DONANTES PARA APOYAR ACTIVIDADES FILANTRÓPICAS EN MÉXICO: SUS VENTAJAS Y DESVENTAJAS

En efecto, si se considera que la única “desventaja” de los donativos deducibles es que se deben entregar sólo a las donatarias autorizadas o a los entes públicos y que se aplica un límite máximo de 7% de los ingresos acumulables de las personas físicas o de la utilidad fiscal de las personas morales¹⁷⁸, ésta no resulta trascendente si se tiene en cuenta que:

1. Se puede optar entre:
 - Casi 10 mil donatarias autorizadas, con una amplia variedad de actividades: asistenciales, educativas, investigación científica y tecnológica, culturales, ecológicas, desarrollo social, otorgamiento de becas y obras y servicios públicos.
 - Cualquier orden de gobierno –federal, estatal o municipal–, sin limitante de actividad.
 - Organismos internacionales de los que México sea parte y realicen las actividades arriba indicadas.
2. De manera general, los donativos anuales de una persona no rebasan el 7% de sus ingresos.

¹⁷⁸ *Ídem.*

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De lo expuesto en los capítulos anteriores se derivan las conclusiones siguientes:

- 1. México solidario.-** México es un país solidario en donde el desarrollo de las actividades filantrópicas ha pasado de las asociaciones religiosas o iglesias, principalmente la católica, al Estado y de éste a las instituciones sin fines de lucro, sin que ni uno ni otro –Estado e Iglesia– se desliguen por completo de las mismas; esto en virtud de que el Estado tiene el mandato constitucional de garantizar el derecho de toda persona a la educación, la salud, un medio ambiente sano y vivienda digna, así como otros aspectos de desarrollo social, para lo cual destina una parte importante de su presupuesto.

2. Deducción de donativos como beneficio fiscal *sui géneris*.- Para impulsar las actividades de las instituciones sin fines de lucro, el gobierno de México ha otorgado estímulos fiscales a éstas y a sus donantes. A las primeras les permite, por ejemplo, importar ciertos bienes sin el pago de IVA y contribuciones al comercio exterior; a los segundos les permite la deducción de los donativos otorgados a las instituciones autorizadas para tal efecto. Asimismo, convino con su contraparte en EUA para que los donativos otorgados por ciudadanos y residentes estadounidenses a ciertas donatarias autorizadas mexicanas sean deducibles en dicho país (lo cual no ha sido convenido con ningún otro país).

La deducción de donativos constituye un beneficio fiscal *sui géneris* al alejarse de la técnica tributaria, ya que constituye una excepción al principio de simetría fiscal, al requisito de las deducciones relativo a ser gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y a la finalidad generalizada de los incentivos fiscales de incidir en aspectos que aumenten la actividad económica.

Por su parte, la legislación local (entidades federativas y municipios) regula a las instituciones o asociaciones de asistencia o beneficencia privada, así como la donación en general (códigos civiles locales) y fomenta el otorgamiento de donativos a donatarias autorizadas (en leyes especiales); sin embargo, dicha legislación no otorga la posibilidad de deducirlos o aplicar cualquier otro beneficio respecto de contribuciones locales.

3. Impulso a las actividades filantrópicas por vías no fiscales.- Adicionalmente a la regulación fiscal, en el ámbito federal, la LFFAROSC regula el fomento a las instituciones sin fines de lucro que realizan actividades filantrópicas (la mayoría coincidentes con las actividades susceptibles de autorización para recibir donativos deducibles), a través de la entrega de recursos a estas organizaciones por parte de instancias públicas y la participación de las mismas en mecanismos de consulta para la planeación, ejecución y seguimiento de políticas públicas, y en acciones de concertación y coordinación para impulsar sus actividades.

La referida ley incluye trámites y obligaciones distintas a las previstas en la regulación fiscal, generando una duplicidad de trámites –entre ellos inscribirse en un registro a cuyos datos acceden sólo las propias organizaciones registradas, las instituciones de educación superior y los centros de investigación, pese a contener información de interés general– y de carga administrativa para las donatarias autorizadas que desean beneficiarse de dicha ley.

4. Actividades que se incentivan con la deducibilidad de los donativos.- En México no son deducibles los donativos a cualquier institución sin fines de lucro, sino sólo los otorgados a aquéllas que han sido autorizadas para tal efecto o a la Federación, entidades federativas, municipios u organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho.

Para las primeras, se exige que sus fines se encuentren entre los previstos en una lista restringida que, en el año 1981 se limitaba a la asistencia social, investigación científica y tecnológica y obras o servicios públicos, pero que se ha ido robusteciendo con los años incorporando el otorgamiento de becas, la promoción de las bellas artes, programas escuela empresa¹⁷⁹, apoyo económico a otras donatarias autorizadas, bibliotecas y museos abiertos al público y ecología, hasta llegar a incluir actividades de desarrollo social, todas ellas actividades coincidentes con las obligaciones que la Constitución impone al Estado.

5. Control y transparencia de los donativos deducibles.-

Las donatarias autorizadas asumen obligaciones de transparencia y control previstas en la LISR –destinar su patrimonio a sus fines y en caso de liquidación transferirlo a otra donataria autorizada; presentar informes sobre el monto y uso de los donativos, y obtener certificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social, esta última aún no instrumentada a la fecha de conclusión de esta investigación¹⁸⁰– y las donatarias que no requieren tal autorización, salvo los organismos internacionales de que México sea parte, cumplen con las normas de transparencia y acceso a la información; sin embargo, dichas obligaciones

¹⁷⁹ Con la reforma a la LISR publicada en el DOF el 8 de diciembre de 2020 se eliminó a los programas escuela empresa (actualización al 2022).

¹⁸⁰ El artículo 82-Ter de la LISR, que preveía la certificación, fue derogado con Decreto publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2020 (actualización al 2022).

no han logrado que la población adquiera absoluta seguridad sobre la adecuada aplicación de los donativos.

6. Gasto fiscal.- La deducción de donativos representó en 2017 el 14% de los gastos fiscales, sólo por debajo de la deducción de automóviles utilitarios¹⁸¹, lo que ha generado que el Congreso de la Unión obligue al Ejecutivo Federal a proporcionarle anualmente información respecto de este esquema que se analiza previo a la discusión y aprobación del paquete económico de cada año (ley de ingresos, presupuesto de egresos y reformas fiscales).

7. Cuestionamientos al régimen.- La eficacia del régimen se cuestiona en virtud del alto gasto fiscal que representa para el Estado y porque —a pesar de los requisitos que deben cumplir las instituciones para ser autorizadas como donatarias y las obligaciones que asumen y controles que se les aplican una vez autorizadas— la percepción de corrupción (conforme al índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional, en 2017 México se ubicó en el lugar 135, con 29 puntos¹⁸²) genera desconfianza entre los donantes respecto de la correcta aplicación de los recursos.

¹⁸¹ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias”. Para 2022, la renuncia recaudatoria por concepto de deducción de donativos representa el 13.6%, sólo debajo de la deducción de automóviles utilitarios (actualización al 2022).

¹⁸² En 2021, México se ubicó en el lugar 124, con 31 puntos. Consultable en: <https://www.transparency.org/en/cpi/2021/index/mex> (actualización al 2022).

8. Necesidad de mantener el régimen.- Pese a que lo anterior pareciera indicar la conveniencia de eliminar la deducibilidad de donativos, de este estudio se advierte no sólo la conveniencia de mantenerla, sino de robustecerla a fin de incrementar su eficacia, pese a que ello implique un aumento en los gastos fiscales¹⁸³, como se verá en los numerales siguientes.

9. Técnica fiscal.- Si bien, de acuerdo con lo señalado en el numeral 2, la deducción de donativos se aleja de la técnica tributaria, la SCJN ha determinado su constitucionalidad y la considera una deducción no estructural que auxilia en la configuración de la base imponible del ISR pero que, a diferencia de las deducciones estructurales, tiene un fin extrafiscal consistente en apoyar la realización, por parte de la iniciativa privada, de actividades de asistencia y desarrollo social que por mandato constitucional corresponden al Estado.

10. Beneficios para el Estado.- Con la deducción de donativos, por cada peso donado que se haya deducido el gobierno federal “gasta” 30 centavos, pero se debe tener en cuenta que se “ahorra” (o deja de gastar) el resto de los recursos que las donatarias aplican a actividades filantrópicas, a saber: los restantes 70 centavos, más los recursos autogenerados por las donatarias, los captados por éstas sin deducibilidad –debido a que por su monto, porque el donante no es contribuyente o porque pue-

¹⁸³ Ahora denominados “Renuncias Recaudatorias” (actualización al 2022).

de éste optar por no presentar declaración, no se aplica la deducción— y lo que representa el trabajo voluntario. Por lo tanto, el Estado obtiene un beneficio mucho mayor al gasto fiscal asociado a la citada deducción.

Además, el Estado es auxiliado por las donatarias autorizadas en el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales en materia de asistencia y desarrollo social y el crecimiento de la lista señalada en el numeral 4 anterior, denota tanto su interés en apoyar más obras sociales, como que es consciente de la conveniencia de mantener y mejorar el esquema.

11. Beneficio para las instituciones sin fines de lucro.-

La autorización como donataria otorga beneficios fiscales como el tratamiento de no contribuyente del ISR, la exención de impuestos al comercio exterior y acceso a estímulos fiscales, además de representar una importante fuente de financiamiento¹⁸⁴, sobre todo para aquellas donatarias autorizadas de reconocido prestigio (como Cruz Roja Mexicana, I.A.P. y Fundación Universidad Nacional Autónoma de México, A.C.) o que cuentan con el respaldo del gobierno (como el Fideicomiso Fondo para la Biodiversidad) o de grandes empresas que con sus aportaciones, además del beneficio fiscal, logran el reconocimiento como empresas socialmente

¹⁸⁴ En 2017 el 50.52% de las donatarias recibieron más de \$1'000,000.00 pesos o \$52,438.38 dólares EUA, al tipo de cambio publicado por el Banco de México el 06 de julio de 2018 (\$19.07 pesos por dólar) y para algunas los donativos representaron más del 90% de sus ingresos totales.

responsables (como Fundación Carlos Slim, A.C., Fundación BBVA Bancomer, A.C., y Fundación TV Azteca, A.C.), de ahí el interés de estas instituciones y empresas en que el esquema se mantenga y mejore.

12. Beneficio para la sociedad.- La deducción de donativos permite obtener mayores beneficios a los que resultan de la aplicación directa de los recursos por parte de los ciudadanos o a través de entidades no autorizadas para recibir donativos deducibles, ya que permite: (i) llevar un registro y seguimiento de los mismos; (ii) impulsar la realización de las actividades filantrópicas por personas capacitadas; (iii) que las actividades filantrópicas se realicen de una manera permanente y organizada, incluyendo proyectos de largo plazo; (iv) abarcar cada vez más zonas y mayor población, y (v) contar con elementos de transparencia y control que garanticen la adecuada aplicación de los recursos.

13. Beneficio para los ciudadanos.- De la ponderación entre las ventajas y desventajas de aplicar directamente los recursos, entregarlos a instituciones no autorizadas para recibir donativos y financiar a donatarias autorizadas, o a las instituciones que no requieren autorización en la materia, es claro que lo más conveniente para los particulares es otorgar donativos deducibles, aún y cuando no requieran la deducción por no ser contribuyentes del ISR.

En efecto, si se considera que la única “desventaja” de los donativos deducibles es que se deben entregar sólo a las donatarias autorizadas o a los entes públicos y que se aplica un límite máximo de 7% de los ingresos acumulables o utilidad fiscal¹⁸⁵, ello no resulta trascendente si se tiene en cuenta que: (i) de manera general, los donativos anuales de una persona (principalmente las personas físicas o naturales) no rebasan el 7% de sus ingresos, y (ii) se puede optar entre:

- Casi 10 mil donatarias autorizadas, con una amplia variedad de actividades.
- Organismos internacionales a los que México pertenece y realizan actividades ya indicadas.
- Cualquier orden de gobierno (federal, estatal o municipal), sin limitante de actividad.

14. Necesidad de mejorar el régimen.- En ese contexto, todos los involucrados (Estado, sociedad, donatarias autorizadas, ciudadanos y empresas) deben conocer y apreciar los beneficios de este esquema y trabajar de manera conjunta para lograr incrementar la confianza en las donatarias autorizadas, mediante acciones que robustezcan la transparencia y rendición de cuentas y promuevan la participación social, a fin de que el mismo logre mejorar su eficacia.

¹⁸⁵ Además del límite señalado, a partir de 2022, el artículo 151, último párrafo de la LISR prevé que, tratándose de personas físicas, los donativos no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco veces el valor anual de la UMA o del 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se paga el impuesto (actualización al 2022).

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Los retos para alcanzar este objetivo son grandes considerando el nivel de desconfianza existente, pero el trabajo conjunto del Estado y las donatarias autorizadas, a la par del mayor involucramiento de los ciudadanos y empresas, permitirá cambiar la percepción de la sociedad e incentivar la solidaridad de los mexicanos.

Con un enfoque de corresponsabilidad y colaboración entre el Estado, la sociedad, las donatarias autorizadas, los ciudadanos y las empresas y, a efecto de que el esfuerzo conjunto logre incrementar la confianza de la sociedad y la participación ciudadana en las actividades filantrópicas, al tiempo que se fortalezca la eficacia de la deducibilidad de donativos, se formulan las recomendaciones siguientes:

Tabla 17: Recomendaciones.

Aumentar el límite de deducibilidad del 7 al 10% de los ingresos acumulables o utilidad fiscal	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Modificar los artículos 27, fracción I, último párrafo y 151, fracción III, penúltimo párrafo de la LISR para incrementar el límite de referencia –como sucede, por ejemplo, en la normativa española– e impulsar que en la misma medida se incrementen los donativos que otorga cada ciudadano y empresa; sin perjuicio de que se promueva que quienes no acostumbran donar lo empiecen a hacer.</p>	<p>El Estado en la modificación de los citados preceptos de la LISR y todos los involucrados en la promoción de nuevos donantes e incremento de las donaciones de quienes acostumbran donar.</p>

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Armonización de la LFFAROSC y las disposiciones fiscales que regulan la deducibilidad de donativos	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Modificar la LFFAROSC y la LISR para incluir la obligación de las donatarias autorizadas de estar inscritas en el Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil y armonizar las disposiciones de ambas normas para simplificar la gestión administrativa, de tal manera que quede claro que en ambas leyes se incluyen las actividades susceptibles de ser autorizadas para recibir donativos deducibles y que, a través de una ventanilla única, se pueda tramitar el registro para obtener los beneficios de la LFFAROSC y la autorización para recibir donativos deducibles, presentando una sola vez la documentación correspondiente y que, como resultado, toda donataria autorizada quede inscrita de manera automática en el citado registro. A fin de que quienes ya tienen el carácter de donatarias autorizadas se inscriban en el registro mencionado si no lo han hecho, es conveniente establecer un programa de facilidades administrativas para tal fin.</p>	<p>El Estado en la modificación de la normativa mencionada y el establecimiento del programa de facilidades administrativas; así como las donatarias autorizadas con su participación en dicho programa.</p>
Facilitar el acceso público al Sistema de Información del Registro Federal de Organizaciones de la Sociedad Civil	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Permitir que cualquier persona pueda acceder al referido sistema de información y no sólo las OSC, las instituciones de educación superior y los centros de investigación, para fortalecer la transparencia.</p>	<p>El Estado.</p>
Apoyos y estímulos locales	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Implementar estrategias locales que incentiven la labor de las donatarias autorizadas en las entidades federativas y municipios, mediante apoyos a éstas con recursos locales y estímulos fiscales relativos a las contribuciones locales, tales como el impuesto predial, el impuesto sobre nóminas y el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, tanto a donatarias como a donantes.</p>	<p>Las entidades federativas y municipios.</p>

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Certificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social	
Acciones a realizar	Responsables
Implementar la certificación de referencia, prevista en el artículo 82-Ter de la LISR ¹⁸⁶ , y hacerla obligatoria y no optativa, mediante la reforma conducente a dicho precepto.	El Estado en la modificación del referido precepto, la autorización de los organismos certificadores, la determinación de los elementos que éstos deberán medir y la emisión de las reglas que se deberán cumplir para efectos de la certificación; las donatarias autorizadas certificándose, y la iniciativa privada patrocinando el costo de la certificación o impulsando la creación de organismos certificadores que realicen esta labor de manera gratuita.
Testigos sociales y contraloría social	
Acciones a realizar	Responsables
Acoger las figuras de testigo social o contraloría social –utilizadas para impulsar la participación ciudadana en apoyo a la transparencia, la primera en los procesos de contrataciones gubernamentales y la segunda en la verificación del cumplimiento de las metas y aplicación de los recursos públicos asignados a programas de desarrollo social– o alguna semejante, con la finalidad de que sea la propia ciudadanía la que ejerza control y supervisión sobre la aplicación de los donativos deducibles.	El Estado en la modificación a la LISR y en la implementación de la figura de participación ciudadana correspondiente y la sociedad con su participación activa en la figura de participación que se adopte.

¹⁸⁶ El artículo 82-Ter de la LISR fue derogado con Decreto publicado en el DOF el 8 de diciembre de 2020 (actualización al 2022).

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Impulso al voluntariado	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Incentivar el trabajo voluntario mediante el otorgamiento de reconocimientos públicos y privados a acciones destacadas del personal voluntario –como diplomas o medallas por horas de servicios o acciones relevantes realizadas– así como estímulos fiscales a quienes acrediten haber realizado 160 horas (equivalente aproximadamente a un mes de trabajo, considerando 20 días hábiles y ocho horas diarias) o más de trabajo voluntario al año.</p>	<p>El Estado en el otorgamiento de reconocimientos públicos y estímulos fiscales; las donatarias autorizadas y empresas en el otorgamiento de reconocimientos a los voluntarios por parte de la iniciativa privada, y los ciudadanos con su participación en acciones voluntarias.</p>
Difusión y orientación	
Acciones a realizar	Responsables
<p>Incrementar la difusión de la normativa vigente (incluyendo en su oportunidad las modificaciones que se realicen), de las ventajas de la deducción de donativos para la sociedad y los donantes, del cumplimiento de las obligaciones de transparencia por parte de las donatarias y, de manera especial, difundir que las donatarias autorizadas en términos del CDI México-EUA cumplen con los requisitos establecidos en EUA para sus homólogas, a efecto de capitalizar la percepción mexicana de que quienes deben cumplir con dicha legislación lo hacen de manera puntual y estricta. De igual modo es conveniente mejorar la asesoría y orientación sobre el trámite para obtener autorización para recibir donativos deducibles, sobre las obligaciones de transparencia de las donatarias y sobre los esquemas de participación ciudadana e impulso al voluntariado que, en su caso, se adopten. Es importante que estas acciones se realicen de manera permanente y no sólo durante o con motivo de catástrofes, que incrementen de manera temporal la entrega de donativos.</p>	<p>El Estado y las donatarias autorizadas</p>

Fuente: Elaboración propia

GLOSARIO

- **Deducciones estructurales.**- De acuerdo con el criterio de la SCJN, son figuras sustractivas o minorativas que subjetivizan el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, frenan o corrigen los excesos de progresividad y coadyuvan a la discriminación cualitativa de rentas o a rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. Estas se reconocen por el legislador en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva. Estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque pueden asumir finalidades extrafiscales.

La SCJN señala que las deducciones estructurales deben reconocerse por el legislador a fin de respetar el principio de proporcionalidad en materia tributaria, dado que aminorar los ingresos brutos con los gastos en que se incurrió para generarlos permite identificar la renta neta de los causantes, que es la que debe constituir la base de la contribución de referencia¹⁸⁷.

¹⁸⁷ “Renta. el concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son aplicables para personas físicas y morales contribuyentes del impuesto relativo”. Tesis 2a./J. 25/2017 (10a.). Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, pág. 822.

- **Deducciones no estructurales o “beneficios”**.- De acuerdo con el criterio de la SCJN, son figuras sustractivas que auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del ISR pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretenden obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal.

Por lo que se refiere a las deducciones no estructurales, la SCJN señala que

son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales” [...] originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.¹⁸⁸

y agrega que un ejemplo de este tipo de desembolsos son “los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes”¹⁸⁹.

¹⁸⁸ *Ibid*, p. 96

¹⁸⁹ “Deducciones. Criterios para distinguir las diferencias entre las contempladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el Artículo 31, Fracción IV, Constitucional”. Tesis:

- **Donación.**- De conformidad con el Libro Cuarto, Parte Segunda, Título Cuarto, del Código Civil Federal, la donación es un contrato entre vivos, verbal o escrito, irrevocable –con algunas excepciones– por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes, en este último caso debiéndose reservar en propiedad o en usufructo lo necesario para vivir y para otorgar los alimentos a que esté obligado.

De conformidad a la forma en que se otorgan, las donaciones pueden ser puras, condicionales, onerosas o remunerativas y de acuerdo a lo que se dona pueden clasificarse en donaciones en efectivo o en especie.

- **Donación Condicional.**- La que depende de algún acontecimiento futuro e incierto y se concreta sólo en caso de que éste suceda, como es el caso de la donación de bienes de arraigo o especial significado familiar como joyas, pinturas u otros objetos que se transmiten de generación en generación, al llegar a cierta edad o cumplirse otro requisito (como casarse o completar determinada carrera profesional).

- **Donación en efectivo.**- De acuerdo con la Real Academia de la Lengua Española¹⁹⁰ efectivo significa numerario o moneda acuñada y “dicho en dinero: en monedas y billetes”.

1a./J. 103/2009. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX, Diciembre de 2009, pág. 108.

¹⁹⁰ <http://dle.rae.es/?id=EOlq6RM>

En ese sentido, las donaciones en efectivo consisten en la transferencia gratuita de una cantidad de dinero.

- **Donación en especie.**- Al consistir la donación en la transferencia gratuita de una parte o la totalidad de los bienes presentes de una persona¹⁹¹, ésta se circunscribe a los bienes y no así a los servicios, por lo que cuando el objeto de una liberalidad es un servicio se trata de trabajos o servicios gratuitos –también conocidos como pro bono, *ad honorem* o de desempeño honorario u honorífico– y no de una donación. En ese sentido, el artículo 130 del RLISR prevé que “no constituye un donativo y, por ende, no es deducible, la prestación gratuita de servicios”.

En ese contexto, la donación en especie tiene por objeto la transferencia de cualquier bien, tangible o intangible (por ejemplo, los derechos tales como el usufructo), diverso al dinero.

- **Donación Onerosa.**- La que se hace imponiendo algunos gravámenes, en cuyo caso sólo se considera donado el exceso que hubiere en el precio de la cosa, deducidas de él las cargas. En este sentido, se trata de una donación parcial, ya que el donatario cubre parte del precio de la cosa donada y el resto lo recibe como una liberalidad, como es el caso de los bienes o servicios otorgados por las instituciones sin fines de lucro por los que se solicita una cuota de recuperación, misma que constituye una aportación

¹⁹¹ Artículo 2332 del Código Civil Federal.

simbólica por parte del beneficiario, pero que de ninguna manera cubre el costo de lo que le fue entregado.

- **Donación Pura.**- La que se otorga en términos absolutos, puesto que no implica para el donatario carga o requisito alguno y el donante no espera ni exige nada a cambio, como son las realizadas por quienes participan en las campañas de donación de sangre.
- **Donación Remuneratoria o Remunerativa.**- La que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar. En este caso nos encontramos frente a dos liberalidades: la primera en la que una persona otorga un servicio de manera gratuita a otra y la segunda (donación remuneratoria o remunerativa) en la que se invierten los papeles ya que el prestador del servicio gratuito es quien recibe gratuitamente un bien.

BIBLIOGRAFÍA

Anheier, H. K., Bielefeld, W., Borzaga, C. y otros,
El sector sin fines de lucro en una economía cambiante, Organización para la
Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2003.

Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I.,
Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones),
Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2012.

Breña Huerta, L.,
*Agenda Ciudadana de Políticas Públicas para el Fortalecimiento de la sociedad
civil*, MC Editores, México, 2007.

Butcher García-Colín, J., Basáñez Ebergenyi M., Benavides Ornelas E.,
Serna Pérez M. G. y otros,
México solidario. Participación ciudadana y voluntariado, Grupo Noriega
Editores, México, 2008.

Butcher García-Colín, J., De los Reyes Heredia, O., Layton Moebios, M. y otros,
Generosidad en México. Fuentes, cauces y destinos, Impresión Castellanos, S.A.
de C.V., México, 2013.

Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE, “*Fundaciones Filantrópicas
y Cooperación al Desarrollo*”, *Diario del Comité de Ayuda al Desarrollo de la
OCDE* 2003, volumen 4, N° 3, <https://www.oecd.org/dac/stats/31670558.pdf>

Delgado García, A. M. y Oliver Cuello, R.,
Fiscalidad de las ONG, Bosch, Barcelona, España, 2008.

Domínguez Orozco, J. y Rezéndiz Núñez C.,
*Sociedades y Asociaciones Civiles 2009, Régimen Jurídico- Fiscal en ISR, IETU,
IDE e IVA*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009.

García, S., Layton, M., Rodríguez, J. y Rosas, A.P.,
*Donativos Privados 2006. Una aproximación a la contribución ciudadana para
las causas sociales*, MC Editores, México, 2009.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Gómez Barrio, M. y Sanz Sánchez, S.,
La Administración de los Sistemas Tributarios, Tema 2: Código Tributario y Procedimiento de Gestión. El Marco General de las Relaciones con los Contribuyentes y los Servicios de Información y Asistencia, Documentación del Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales, Tercera Edición 2017-2018.

Hernández Baqueiro, A.,
Transparencia en Organizaciones sin Fines de Lucro: Chihuahua, Distrito Federal, Guadalajara, Monterrey y Puebla, Grupo Fogra, S.A de C.V., México, 2013.

Hernández Ortega, L. y De la Herrán Piñar, A.,
Figuras Impositivas: La Imposición Directa y la Fiscalidad de las Operaciones Financieras, Tema 2: Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas, Documentación del Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales, Tercera Edición 2017-2018.

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM,
Diccionario Jurídico Mexicano, Tomos I y III, Editorial Porrúa, México, 2002.

Layton, M. D., García, S. y Rosas, A. P.,
Financiamiento de las Organizaciones de la Sociedad Civil en México. Donativos privados 2007, Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, México, Primera Edición 2012.

Martín Dégano, I.,
La Deducción de las Donaciones Irrevocables, puras y simples a las entidades no lucrativas, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 345, 2011.

Martín Dégano, I.,
Los tres tipos de actividades económicas exentas de las fundaciones y su conexión con los fines de interés general, Anuario de Derecho de Fundaciones 2014, Iustel, Madrid, 2015.

BIBLIOGRAFÍA

- Martín Pascual, C.,
El Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- Muñoz Grandé, H., Arce Rodríguez, R., Arce Rodríguez, M^a. T. y Juárez Jiménez, L. F.,
Análisis de las capacidades institucionales de las organizaciones de la sociedad civil del Distrito Federal y estudio comparativo IAP-AC, Talleres Grafitti. México, 2012.
- Pedreira Meléndez, J.,
El Régimen Fiscal del Sector no Lucrativo y el Mecenazgo, Thomson Civitas, Madrid, España, 2003.
- Ruiz Garijo, M.,
Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (2), Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 3, 2004.
- Salas Rey, J.,
Figuras Impositivas: La Imposición Directa y la Fiscalidad de las Operaciones Financieras, Tema 1: Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Documentación del Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales, Tercera Edición 2017-2018.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
Presupuesto de Gastos Fiscales 2007 a 2017
http://www.hacienda.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/presupuesto_gastos_fiscales_2007.pdf
https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/20006/presupuesto_gastos_fiscales_2008.pdf
http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/presupuesto_gastos_fiscales_2009.pdf
http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gasto_fiscales_2010.pdf
http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2011.pdf

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/pres_gast_fis_2012.pdf
http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/presupuesto_gastos_fiscales_2013.pdf
http://www.hacienda.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_pres_gasto/Presupuesto%20de%20Gastos%20Fiscales%202014.pdf
http://www.hacienda.gob.mx/INGRESOS/ingresos_presupuesto_gastos/presupuesto_gastos_fiscales_2015.pdf
http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infoanual/2016/pgf_2016.pdf
https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/236020/PGF_2017.pdf

Tapia Álvarez, M. y Robles Aguilar, G.,
Retos Institucionales del marco legal a las Organizaciones de la Sociedad Civil, Alternativas y Capacidades, A.C. México, 2006.

Tapia Álvarez, M. y Verduzco M. I.,
Fortalecimiento de la Ciudadanía Organizada: diagnóstico y reformas para un ambiente propicio en México, Alternativas y Capacidades, A.C., México, 2013.

Tránchez Martín, J. M.,
Economía, Hacienda Pública y Política Fiscal, Tema 2: La Política Fiscal y las Reformas Fiscales, Documentación del Máster Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. Especialidad en Administración Tributaria, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales, Tercera Edición 2017-2018.

United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC),
Transparency, Objectivity and Competition in Public Procurement: Legal Assessment of Mexico's compliance with article 9 of the United Nations Convention against Corruption (UNCAC) in The Federal Government, the Federal District and the State of Puebla, United Nations Office on Drugs and Crime, México, 2013.

Valero Chávez A., Arrom S. M., Lorenzo M. D. y otros,
Filantropía y Acción Solidaria en la Historia de México, Talleres del Grupo Córdor, México, 2010.

BIBLIOGRAFÍA

Verduzco Dávila, L.A.,
Innovación en Responsabilidad Social. De la Responsabilidad Social Integral a la creación de Valor Social, Factor Imprime, S.A. de C.V., México, 2012.

Villalobos Grzybowicz, J., Cordourier Real, C., García, S. y González Sarur, E.,
Recursos Públicos Federales para apoyar las actividades de las Organizaciones de la Sociedad Civil, MC Editores, México, 2007.

Wolf, T.,
Managing a Nonprofit Organization in the twenty-first century, Fireside, EUA, 1999.

Ordenamientos jurídicos federales¹⁹²

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

Código Civil Federal
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_090318.pdf

Código Fiscal de la Federación
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf

Ley Aduanera
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_010618.pdf

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2018_151117.pdf

Ley del Impuesto al Valor Agregado
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_301116.pdf

Ley del Impuesto Sobre la Renta
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

¹⁹² Las ligas a la página de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión fueron consultadas el 06 de julio de 2018.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

(Anteriores a la vigente en 2017:

Ley publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1980. http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4862904&fecha=30/12/1980

Ley publicada en el DOF el 01 de enero de 2002
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=737413&fecha=01/01/2002

Ley Federal de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/14_101114.pdf

Ley Federal de Fomento a las Actividades realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/266_240418.pdf

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPRH_301215.pdf

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPRIORPI_090318.pdf

Ley General de Desarrollo Social
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/264_250618.pdf

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018
<https://www.sat.gob.mx/normatividad/37231/resolucion-miscelanea-fiscal->

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal.
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4666376&fecha=03/02/1994

Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5144187&fecha=26/05/2010

BIBLIOGRAFÍA

Decreto por el que se modifican los diversos por los que se otorgan diversos beneficios fiscales, publicados el 5 de noviembre de 2007 y el 26 de mayo de 2010.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5213835&fecha=12/10/2011

Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328028&fecha=26/12/2013

Decreto por el que se modifica el diverso que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421729&fecha=30/12/2015

Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5509504&fecha=29/12/2017

Ordenamientos por los que se reformaron disposiciones fiscales¹⁹³

Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981.

<http://www.dof.gob.mx/index.php?year=1981&month=12&day=31>

Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que adiciona la Ley General de Sociedades Mercantiles, publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4838816&fecha=28/12/1989

¹⁹³ Las ligas a la página del Diario Oficial de la Federación fueron consultadas el 06 de julio de 2018.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el DOF el 26 de diciembre de 1990.

<http://www.dof.gob.mx/index.php?year=1990&month=12&day=26>

Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el DOF el 20 de diciembre de 1991.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4768230&fecha=20/12/1991

Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, publicada en el DOF el 31 de julio de 1992.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4677810&fecha=20/07/1992

Ley que establece y modifica diversas Leyes Fiscales, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 1996.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4907228&fecha=30/12/1996

Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1997.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4905187&fecha=29/12/1997

Ley que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos, publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1997.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4905187&fecha=29/12/1997

Decretos

Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales relacionadas con el comercio y las transacciones internacionales, publicado en el DOF el 29 de diciembre de 1993.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4818513&fecha=29/12/1993

Decreto por el que se establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario, publicado en el DOF el 30 de diciembre de 2002.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=717019&fecha=30/12/2002

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales, publicado en el DOF el 23 de diciembre de 2005

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=2103114&fecha=23/12/2005

Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995 (sic), publicado en el DOF el 07 de diciembre de 2009.

<http://www.dof.gob.mx/index.php?year=2009&month=12&day=07>

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325373&fecha=11/12/2013

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2016.

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5463187&fecha=30/11/2016

Ordenamientos jurídicos locales¹⁹⁴

Ley de Instituciones de Asistencia Privada para el Distrito Federal (hoy Ciudad de México)

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=27392&ambito=estatal>

Ley de Instituciones de Beneficencia Privada para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Estatal/Veracruz/wo77441.pdf>

Ley de Instituciones y Asociaciones de Beneficencia Privada para el Estado de Coahuila de Zaragoza

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=91646&ambito=estatal>

Ley para el aprovechamiento integral de alimentos y su donación altruista del Estado de Coahuila de Zaragoza

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=25564&ambito=estatal>

Ley para Fomentar la Donación Altruista en Materia Alimentaria en el Estado de Baja California

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/fichaOrdenamiento.php?idArchivo=19594&ambito=estatal>

¹⁹⁴ Las ligas a la página del orden jurídico nacional fueron consultadas el 06 de julio de 2018.

BIBLIOGRAFÍA

Reglamento de Asistencia Social del Sistema para el Desarrollo Integral de la Familia del Municipio de Torreón, Coahuila de Zaragoza
<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Estatal/Coahuila%20de%20Zaragoza/wo115124.PDF>

Reglamento de Asistencia Social para el Municipio de Colima
http://colima.gob.mx/portal2016/wp-content/uploads/reglamentos/2Reg_asistenciaSoc.pdf

Reglamento de Asistencia Social para el Municipio de Zapopan, Jalisco
<https://www.zapopan.gob.mx/wp-content/uploads/2011/06/Reg-de-Asistencia-Social.pdf>

Jurisprudencia¹⁹⁵

“Deducciones. Criterios para distinguir las diferencias entre las contempladas en la ley del impuesto sobre la renta, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional”. Tesis: 1a./J. 103/2009. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX, Diciembre de 2009, pág. 108.
<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=173332&Clase=DetalleTesisBL>

“Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”. Tesis: 1a./J. 15/2011. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, Febrero de 2011, pág. 170.
https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=deducciones%2520criterios%2520para%2520distinguir&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=5&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=162889&Hit=2&IDs=2003527,162889,162737,165832,167388&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=

¹⁹⁵ Las ligas a la página del Seminario Judicial de la Federación fueron consultadas el 06 de julio de 2018.

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

“Renta. El concepto de necesaria vinculación de las erogaciones con la generación del ingreso y la clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales, son aplicables para personas físicas y morales contribuyentes del impuesto relativo”. Tesis 2a./J. 25/2017 (10a.). Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, pág. 822

<https://sjf2.scjn.gob.mx/busqueda-principal-tesis>

“Simetría fiscal. No es una garantía constitucional y su ausencia no provoca necesaria y automáticamente una transgresión al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Tesis P. LXX-VII/2010, Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXIII, enero de 2011, pág. 67.

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=162984&Clase=DetalleTesisBL>

Páginas web¹⁹⁶

Agencia Española de Administración Tributaria
<https://www.agenciatributaria.es/>

Banco de México
<http://www.banxico.org.mx/>

Centro Mexicano para la Filantropía, A.C.
<https://www.cemefi.org/>

Construyendo Organizaciones Civiles Transparentes, A.C.
<http://confio.org.mx/>

Cruz Roja Mexicana, I.A.P.
<https://cruzrojamexicana.org.mx/>
Diario Oficial de la Federación
<http://www.dof.gob.mx/>

¹⁹⁶ Las ligas a las páginas que se citan fueron consultadas el 06 de julio de 2018.

BIBLIOGRAFÍA

Diarios y noticias

<http://www.eluniversal.com.mx/>

<http://diario.mx/>

<https://www.proceso.com.mx/>

<https://aristeguinoticias.com/>

<https://www.eleconomista.com.mx/>

<http://www.ejecentral.com.mx>

<https://codigodh.org>

Fundación Carlos Slim, A.C.

<http://fundacioncarlosslim.org/>

Fundación John Langdon Down, A.C.

<http://www.fjldown.org/>

Fundación Lealtad

<https://www.fundacionlealtad.org/ong/>

Gobierno Federal

<https://www.gob.mx/>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía

<http://www.beta.inegi.org.mx/>

Marco jurídico nacional

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/> y

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Municipio de Colima, Colima

<http://colima.gob.mx/>

Municipio de Zapopan, Jalisco

<https://www.zapopan.gob.mx/>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

<https://www.oecd.org/>

Real Academia de la Lengua Española

<http://dle.rae.es>

LA DEDUCCIÓN DE DONATIVOS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO
EN MÉXICO: BENEFICIOS PARA LA SOCIEDAD, EL ESTADO
Y LOS CONTRIBUYENTES

Semanario Judicial de la Federación
<http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

Servicio de Administración Tributaria
www.sat.gob.mx y <http://omawww.sat.gob.mx>

Transparencia Internacional España
<https://transparencia.org.es/>

Transparencia Presupuestaria
<http://transparenciapresupuestaria.gob.mx/>

La deducción de donativos a instituciones sin fines de lucro en México: beneficios para la sociedad, el Estado y los contribuyentes, reconoce el espíritu solidario del pueblo de México y el papel de la sociedad civil en las actividades filantrópicas, muestra la importancia de sus actividades desde la época de la Colonia y destaca cómo ha evolucionado su organización hasta consolidarse en un “Tercer Sector” que proporciona de manera altruista bienes y servicios a la sociedad.

Este libro analiza las disposiciones federales y locales que regulan a los donativos y las donatarias —incluso el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal—, en especial respecto de los aspectos fiscales y extrafiscales de la deducción de donativos para los efectos del impuesto sobre la renta, así como de los requisitos para obtener autorización para recibir dichos donativos y las obligaciones a cargo de las instituciones autorizadas para tales efectos. Ello, con la finalidad de determinar los beneficios de dicha deducción para las donatarias autorizadas, el Estado y la sociedad: para las primeras por la importancia de la misma en su financiamiento, para el segundo porque es auxiliado en el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales de realizar acciones de asistencia y desarrollo social (como salud, educación y vivienda) y para la tercera porque obtiene más y mejores acciones en las referidas materias.

Por lo que se refiere a los ciudadanos, este libro constituye una práctica guía para quienes tienen la intención de canalizar apoyos a los sectores vulnerables del país, al exponer las alternativas disponibles (aplicar directamente sus recursos, o entregarlos a: instituciones autorizadas o no para recibir donativos deducibles, a entes públicos o a organismos internacionales), y las ventajas y desventajas de cada una de ellas, incluyendo una ponderación de las mismas, con el objeto de que puedan tomar su decisión de manera informada.

En este contexto, la lectura de este ejemplar permite una visión completa del esquema de deducción de donativos y constituye un referente obligado en esta materia para las organizaciones de la sociedad civil, las instituciones gubernamentales y los ciudadanos.

MONEX

Cemefi

**CONGRESO DE
INVESTIGACIÓN SOBRE EL
TERCER SECTOR**