

Análisis y propuestas a la Iniciativa de Reformas Fiscales relacionadas con las Donatarias Autorizadas (v3).

El 8 de septiembre de 2020 se publicó en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, la **Iniciativa con Proyecto de 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**, de la **Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios** y del **Código Fiscal de la Federación** (la “Iniciativa”).

Algunas de las modificaciones que se proponen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (“ISR”) pueden tener repercusiones importantes sobre el funcionamiento y operación de las diversas organizaciones con fines no lucrativos y de aquellas que tienen reconocido la calidad de donatarias autorizadas.

Las reformas planteadas actualizan en general, el marco normativo que regula las actividades de las donatarias autorizadas, planteándose modificaciones de distinta naturaleza, como las que se indican a continuación:

- 1) Se considera acertada la iniciativa respecto a eliminar la obligación de contar con una certificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social a cargo de las donatarias, al tratarse de un mecanismo que no se implementó correctamente al no existir entidades certificadoras y que puede ser, además, complejo y oneroso para las donatarias autorizadas.
- 2) Se establece que las sociedades o asociaciones destinadas a las actividades que a continuación se señalan, únicamente podrán ser consideradas como no contribuyentes del ISR, siempre que obtengan autorización para recibir donativos deducibles del ISR:
 - (i) investigación científica o tecnológica;
 - (ii) otorgamiento de becas;
 - (iii) investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, así como aquellas que promuevan entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico; y
 - (iv) reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

Mediante artículo transitorio se establece que las personas morales que lleven a cabo las actividades mencionadas, que no cuenten con autorización para recibir donativos

deducibles a la fecha de entrada en vigor del Decreto correspondiente, deberán tributar en los términos del Título II de la Ley del ISR, así como determinar el remanente distribuible generado al 31 de diciembre de 2020 en los términos del Título III de la Ley del ISR, y sus socios o integrantes deberán acumular el remanente que las personas morales mencionadas les entreguen en efectivo o en bienes.

Lo anterior implica que, a partir del 1º de enero de 2021, la situación jurídica de las personas morales que se dedican a las actividades referidas anteriormente se afecta injustificadamente, condicionándolas a contar con una autorización que no se otorga de forma de inmediata y la cual únicamente se podrá solicitar una vez que las organizaciones realicen los cambios a sus estatutos sociales conforme a las reglas de donatarias autorizadas y obtengan la acreditación de actividades correspondiente.

Conforme a lo establecido en la misma exposición de motivos de la Iniciativa, actualmente existe un gran número de organizaciones que se ubican en el supuesto en mención, para las cuales será imposible contar con la autorización como donataria autorizada para la fecha de entrada en vigor de las modificaciones, lo que significará que estarán obligadas a determinar el remanente distribuible del ejercicio fiscal de 2020.

El propósito de la reforma en cuestión es garantizar que se beneficien del régimen de personas morales con fines no lucrativos, únicamente las organizaciones que realizan actividades sin fin de lucro. Sin embargo, la propuesta en cuestión no concede un periodo transitorio para que dichas organizaciones puedan llevar a cabo los ajustes internos y la serie de trámites que les permitan obtener la autorización respectiva, lo que invariablemente las afectará, obligándolas a la determinación y pago de un impuesto que conforme a las disposiciones vigentes tenían plena certeza que no se causaría.

Por lo anterior, se solicita al H. Congreso de la Unión que considere la necesidad de incorporar mediante la disposición transitoria una *vacatio legis* con la finalidad de que el tipo de organizaciones a quienes se dirige la disposición puedan cumplir con sus obligaciones fiscales de una forma adecuada y con respeto pleno a sus derechos conforme al régimen actual en el que tributan.

- 3) Por otro lado, se propone que en caso de que las donatarias autorizadas obtengan la mayor parte de sus ingresos del ejercicio fiscal (más del 50%) de actividades distintas

a los fines para los cuales fueron autorizadas, perderán su autorización, a efecto de evitar que estas entidades realicen actividades tendientes a obtener un lucro.

Esta propuesta de modificación no toma en consideración que los ingresos superiores al 10% por actividades distintas a las autorizadas ya se encuentran actualmente gravados con el ISR, además de que dichos ingresos (aunque provengan de actividades económicas que les representen un ingreso) deben forzosamente destinarse al objeto de la organización y nunca pueden ser utilizados con fines de lucro. **La reforma propuesta, implica un cambio de fondo en la forma en la que operan algunas organizaciones filantrópicas que no son autosuficientes con los donativos que obtienen por lo que, en consecuencia, pondrían en riesgo su operatividad en perjuicio del servicio que hoy en día prestan a la sociedad.**

A este respecto, se propone al H. Congreso de la Unión la supresión de esta limitante del 50% de los ingresos de la donataria por actividades distintas de las de su objeto.

En caso de considerarse indispensable la reforma, se propone incluir la posibilidad de solicitar una autorización al SAT para obtener ingresos mayores al 50% del total de los ingresos del ejercicio, en casos en que la organización requiera obtener ingresos por actividades distintas a su objeto social, por ser insuficientes para realizar su operación.

- 4) La Iniciativa también propone que cualquier gasto efectuado por contribuyentes con fines no lucrativos, no amparado con un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) y respecto al cual no se haga uso de los medios de pago respectivos para amparar deducciones que excedan de 2 mil pesos, se considere como remanente distribuible.

Esta propuesta trata de un tema de control y comprobación del ejercicio de los recursos de las donatarias; sin embargo, es muy importante no perder de vista que las actividades altruistas que se llevan a cabo sobre todo en zonas de alta marginación, los servicios informáticos y de telecomunicaciones son restringidos y, en algunos casos inexistentes, lo cual puede resultar en la limitación para comprobar y respaldar ciertos gastos que puede hacer inoperativas las actividades de las ONG's, debido a que no podrán respaldar ciertos gastos (v.gr. viáticos) con CFDI's.

- 5) En cuanto a las modificaciones en materia de “destino del patrimonio”, se precisa que el objeto social al que las donatarias autorizadas deben destinar la totalidad de sus activos es aquél por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.

En el artículo 82 se propone establecer que en caso de revocación de la autorización o que su vigencia haya concluido y la organización no la obtenga nuevamente dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que ocurran dichos eventos, ésta deberá tributar conforme a las disposiciones del Título II de la Ley del ISR y deberá transmitir la totalidad de su patrimonio a una donataria autorizada, la cual emitirá el respectivo CFDI por concepto de donativo, el cual **no** será deducible efectos del ISR.

Además, se establece que las organizaciones a las que se les haya revocado o no renovado la autorización derivado del incumplimiento de la obligación de poner a disposición del público en general la información relativa a la autorización, el uso o destino de los donativos recibidos y su patrimonio, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales; deberán cumplir con dichas obligaciones dentro del mes siguiente a la fecha en que se revocó la autorización o se haya publicado su no renovación.

Al respecto, se solicita al H. Congreso de la Unión que se precise un medio alternativo para la presentación de las declaraciones correspondientes, en los casos de revocación o no renovación antes citadas, en virtud de que en la práctica el buzón tributario de las organizaciones no permite su exhibición.

- 6) Por otra parte, cabe destacar que la adición del **artículo 82-Quáter**, pretende adicionar a la Ley del ISR las causales de **revocación** de la autorización para recibir donativos, así como el procedimiento que se debe seguir para tales efectos, mismos que se encuentran previstos en la Resolución Miscelánea Fiscal (“RMF”) en vigor, implica un grave riesgo para la viabilidad institucional de las donatarias.

La fracción V del Apartado “A” del referido precepto que se pretende adicionar, estipula que procederá la revocación de la autorización para expedir recibos deducibles cuando el o los representantes legales, socios o asociados o cualquier integrante del Consejo Directivo o de Administración de una organización civil a la que le haya sido revocada su autorización dentro de los últimos cinco años, formen parte (de cualquier forma) de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles durante la vigencia de la misma.

Esta disposición recoge, casi de forma idéntica, lo previsto actualmente por la Regla 3.10.15., fracción IX contenida en la RMF para 2020. El problema radica en elevar a nivel de ley una norma que implica que, por la conducta (acción u omisión) de un tercero, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), pueda determinarle a una organización un “supuesto” (e infundado) incumplimiento de los requisitos para ser

donataria autorizada y revocarle la autorización para expedir recibos deducibles, no obstante que dicha organización no hubiera incurrido en acción u omisión alguna que pudiera ser considerada ilegal.

La exposición de motivos de la Iniciativa presidencial es omisa en explicar las causas por las que se incluye esta disposición en la propia propuesta del Ejecutivo Federal; no se señala motivación alguna que indique el propósito de establecer esta norma, es decir, qué se pretende combatir y por qué el texto propuesto es el adecuado para ello, lo que deja en estado de indefensión a todas aquellas organizaciones a las que la autoridad podrá aplicarles este nuevo precepto.

Asimismo, se considera que la fracción V en comento es violatoria de lo dispuesto por los artículos 1 y 22 constitucionales, ya que se trata de una pena trascendental prohibida por la propia Carta Magna. De aprobarse la propuesta en sus términos, se violarían los derechos fundamentales de que gozan las personas morales, en contravención de los principios de certeza y de seguridad jurídica.

Por las anteriores razones, se propone suprimir la fracción V, del Apartado A, del artículo 82-Quáter, así como reformular la redacción de dicho precepto para acotar su aplicación y establecer que la revocación de la autorización de una donataria sólo procederá por las causas graves a que se refieren las fracciones I, II y IV de la iniciativa, eliminando la causal prevista en la fracción III de la propuesta, que es demasiado genérica y amplia.

Ahora bien, en un segundo escenario, es decir, que no se aceptase la supresión de la referida fracción V, ésta debería considerarse también como causal grave de revocación y se propondría entonces limitar su aplicación únicamente a los representantes legales. De este modo, se excluiría a los “socios”, “asociados” y a miembros o integrantes de otros órganos.

Además, se debería limitar la causal de revocación a tres supuestos actualmente señalados en la Regla 3.10.15., en relación con la 3.10.16 de la RMF para 2020, es decir, únicamente cuando a la organización en la que hubieran participado los representantes legales o integrantes del Consejo Directivo, se le haya revocado la autorización por los siguientes motivos:

- (i) Destinar su activo a fines distintos del objeto social autorizado;**
- (ii) No expedir los CFDI que amparen los donativos recibidos o, en su caso, expedir CFDI de donativos deducibles por operaciones distintas a la donación, y**

(iii) Cuando la organización sea publicada en la lista a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, el supuesto previsto por la referida fracción debería de ser, en todo caso, una causal para ordenar la suspensión de actividades de la donataria autorizada hasta que ésta acredite la separación definitiva del representante legal o del miembro del Consejo Directivo que hubiere estado involucrado en alguna otra organización a la que la autoridad fiscal le hubiere revocado la autorización para llevar a cabo sus actividades.

La “suspensión” en cuestión tendría que ser por un periodo máximo de (6) o (9) meses a partir de la definitividad de la resolución de la autoridad; en caso de que la donataria no acredite lo expuesto en el párrafo anterior, sería susceptible de que se le revoque la autorización, sin menoscabo de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 82-Quáter, Apartado “A”.

Ahora bien, se propone al H. Congreso de la Unión que sólo en los casos graves en que la donataria no pueda obtener nuevamente la autorización para recibir donativos en términos de lo expuesto en el mencionado penúltimo párrafo, sería procedente la transmisión de todo su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

Las anteriores propuestas de modificaciones que plantea el Centro Mexicano para la Filantropía, A.C., se formulan bajo la premisa de que debe promoverse el cumplimiento irrestricto de la legalidad, pero considerando que ésta no debe violentar principios y derechos constitucionalmente conferidos y que son la base angular, fundamental, de funcionamiento del Estado de Derecho.

Atentamente,
20 de octubre de 2020.