



24

Propuestas de reforma relevantes al régimen de personas morales con fines no lucrativos para 2021



Lic. Karla Paola Flores
Pérez, Asociada de
Natera Consultores



Las propuestas de reforma presentadas por el ejecutivo federal ante el Congreso de la Unión no resultan del todo afortunadas, pues existen diversas cuestiones que afectarán de manera importante la operación de las personas morales con fines no lucrativos que tributan bajo el régimen del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

INTRODUCCIÓN

El pasado 8 de septiembre, el ejecutivo federal presentó ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la propuesta del programa económico y presupuesto para 2021 (Paquete Económico). Este último incluye, entre otros documentos, la “Iniciativa 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” (iniciativa).¹

En relación con la LISR se someten a consideración del Congreso de la Unión diversas adiciones, modificaciones y derogaciones, entre las cuales se propone cambiar el contenido del Título III “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”.

El presente artículo tiene por objetivo describir las reformas propuestas por el ejecutivo federal que considero más importantes pues, en mi opinión, resultan de tal relevancia que pueden causar afectaciones importantes en las operaciones de este sector, las cuales se deben tomar en consideración y analizar con detalle.

PERSONAS MORALES QUE DEBEN CONTAR CON AUTORIZACIÓN PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES PARA TRIBUTAR EN EL TÍTULO III

De conformidad con la iniciativa, se propone reformar el artículo 79 de la LISR, que establece el listado de personas morales que se consideran como no contribuyentes del impuesto sobre la renta (ISR).

La reforma pretende excluir del régimen de no contribuyentes a las personas morales que se listan a continuación (aunque no tengan fines lucrativos),

cuando estas no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles del ISR:

1. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro, que otorguen becas.²

2. Sociedades o asociaciones de carácter civil, sin fines de lucro, dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.³

3. Sociedades o asociaciones civiles organizadas, sin fines de lucro, que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para: **(i)** realizar actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general, así como para **(ii)** promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.⁴

4. Asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el SAT, obtengan opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (Semarnat).⁵

De conformidad con las Disposiciones Transitorias (DT) de la LISR, esas personas morales deberán determinar el remanente distribuible generado al 31 de diciembre de 2020 en los términos del Título III de la LISR vigente hasta esa fecha. Por su parte, sus socios e integrantes acumularán el remanente que las personas morales les entreguen en efectivo o en bienes.⁶

25

¹ A la fecha de elaboración de esta colaboración, la iniciativa presentada por el ejecutivo federal se encuentra pendiente de discusión en la Comisión de Hacienda y Crédito de la cámara de origen, según se desprende del Sistema de Información Legislativa. Consulta realizada el 5 de octubre de 2020. Véase en: <http://sil.gobernacion.gob.mx/Busquedas/Avanzada/ResultadosBusquedaAvanzada.php?SID=e5f956d316da7a065316c24b3a4711ef&Serial=d854cb1000fe5e936520b66439bba7d6&Reg=9&Origen=BA&Paginas=15#9>

² A que se refieren los artículos 79, fracción XVII y 83 de la LISR

³ A que se refiere el artículo 79, fracción XI de la LISR

⁴ A que se refiere el artículo 79, fracción XIX de la LISR

⁵ A que se refiere el artículo 79, fracción XX de la LISR

⁶ Artículo segundo de las DT de la LISR de la iniciativa para 2021

De aprobarse la iniciativa en los términos antes propuestos, las personas morales que se dediquen a las actividades antes señaladas que a la fecha de entrada en vigor de la reforma no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, deberán tributar de conformidad con el régimen general de las personas morales del Título II de la LISR.

Lo anterior es de la mayor relevancia, considerando que la actual administración está tardando hasta más de un año en emitir su resolución respecto de las solicitudes de autorización presentadas por los particulares, por lo que es fundamental que las personas morales que se ubiquen en alguno de los supuestos anteriores tomen las acciones necesarias para sensibilizar al legislador de las enormes implicaciones económicas y financieras que conllevaría una reforma en este sentido, y que se pretende entre en vigor en un plazo de tan solo tres meses.

Por ello, considero que es necesario incluir un régimen de transición más realista por lo que hace al tiempo que se requerirá para la obtención de las autorizaciones para recibir donativos deducibles.

EROGACIONES SIN DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA O FORMA DE PAGO AUTORIZADA

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 79 de la LISR vigente, las personas morales con fines no lucrativos señaladas en la citada disposición, así como las donatarias autorizadas y los fondos de inversión a que se refiere el Título III de esa ley, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en términos del Título IV “De las personas físicas” de la LISR, salvo cuando esa circunstancia se deba a que estas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de ese ordenamiento; a saber, estar amparadas con un comprobante fiscal y ser pagadas a través de los medios autorizados para tales efectos.

Mediante la iniciativa presentada por el ejecutivo federal se propone reformar este párrafo a efecto de establecer que cualquier gasto no amparado con Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o

Facturas Electrónicas (CFDI) se considerará como remanente distribuible.

Según se desprende de la exposición de motivos, con esta acción se propiciará que las personas morales con fines no lucrativos recaben el CFDI de sus operaciones, con lo cual se evitará la evasión por parte de quienes les enajenen bienes y servicios.

Con esta medida, el ejecutivo federal afectará muchas operaciones de personas morales que tributan bajo este régimen. A modo de ejemplo baste señalar que, tratándose de personas morales dedicadas a actividades de preservación ecológica, estas implementan diversos proyectos de conservación con ejidatarios, comuneros, personas o agrupaciones indígenas o sectores de la población con recursos económicos limitados, que les proveen bienes o servicios, y que no cuentan con las capacidades técnicas ni económicas para cumplir con las reglas de emisión de comprobantes.

Si lo que pretende el Gobierno Federal es fiscalizar de mejor manera a los proveedores de bienes o servicios –como lo señala en su exposición de motivos– para evitar la evasión fiscal, mejor haría enfocar sus acciones de fiscalización a esos proveedores que ya tiene identificados, en lugar de someter a mayores complicaciones administrativas a las personas morales con fines no lucrativos, que tributan de conformidad con el Título III, y que cumplen adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

DONATARIAS AUTORIZADAS

Ingresos no relacionados con la actividad autorizada

Según se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa, se ha detectado que la mayoría de los ingresos obtenidos por las donatarias autorizadas no están relacionados con el objeto por el cual obtuvieron su autorización.

A efecto de evitar que las donatarias autorizadas obtengan un lucro, el ejecutivo federal propone establecer que en caso de que las personas morales autorizadas obtengan más del 50% de sus ingresos de actividades no relacionadas con su objeto social, perderán su autorización.

Si dentro de los 12 meses siguientes a la pérdida de la autorización no obtienen una nueva, las personas morales que se ubiquen en este supuesto deberán destinar la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles del ISR.⁷

Parece que esta reforma pierde de vista que, reconociendo la necesidad de que las donatarias autorizadas generen recursos suficientes para fundear su operación, la propia LISR vigente les permite obtener ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizadas para recibir tales donativos, siempre que estos no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. Cualquier excedente que reciban, es gravado por la LISR con el pago del impuesto al 30% en los términos del Título II de esa ley.⁸

Pese a lo anterior, la iniciativa que se propone pretende sancionar la obtención de este tipo de ingresos no solamente gravándolos, como si se tratara de ingresos obtenidos por una persona moral del régimen general sino, además: **(i)** mediante la pérdida de la autorización para recibir donativos deducibles, y **(ii)** por medio de la obligación de transmitir la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada, en caso de que la persona moral en cuestión no obtenga una nueva autorización para recibir donativos deducibles dentro de los 12 meses siguientes a la pérdida de la autorización.

Esta reforma resulta de la mayor relevancia para las donatarias autorizadas, pues será fundamental que lleven un control preciso de los ingresos obtenidos por actividades distintas a las autorizadas, para identificar cuando estos excedan del 50% de sus ingresos totales, pues la consecuencia derivada de ubicarse en este supuesto será la pérdida de la autorización y la posible obligación de transmitir la totalidad de su patrimonio.

Considero injustificado el tratamiento, pues se estaría terminando con un sector no lucrativo que el país realmente necesita. El régimen actual cuida que la obtención de ingresos por otros conceptos

no constituya un abuso del régimen, al someterlos al pago del ISR cuando exceden del 10% de los ingresos autorizados.

Ese tratamiento es suficiente para evitar abusos del régimen fiscal de las instituciones no lucrativas, así como distorsiones en el mercado, pero al mismo tiempo, permite el desarrollo de un sector no lucrativo que tanto requiere este país.

Destino del patrimonio

Según se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa, ante la necesidad de contar con un mecanismo de control efectivo del destino de los donativos, y con el fin de impulsar la transparencia y responsabilidad social de las donatarias, se propone reformar las fracciones IV, V y VI del artículo 82 de la LISR, en los siguientes términos:

1. Reforma a la fracción IV. Destino de los activos. Mediante esta, se propone precisar en el texto de esta fracción que los activos de la donataria autorizada deberán destinarse a los fines propios de su objeto social por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR.

2. Reforma a la fracción V. Revocación o conclusión de la vigencia de la autorización. En términos del texto propuesto, cuando la autorización para recibir donativos sea revocada o cuando haya concluido su vigencia, y no se haya obtenido nuevamente o renovado la misma dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que ocurran esos eventos, las entidades estarán obligadas a destinar la totalidad de su patrimonio a otras entidades autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR. El plazo para transmitir los recursos será de seis meses, contado a partir de que concluyó el plazo para obtener nuevamente la autorización.

Cabe señalar que las personas morales que se ubiquen en alguno de estos supuestos tributarán bajo el régimen general de las personas morales contenido en el Título II “De las personas morales” de la LISR.

Ahora bien, en caso de que una entidad presente solicitud de cancelación de su autorización, y esta

⁷ Lo anterior, mediante la adición de un último párrafo al artículo 80 de la LISR

⁸ De conformidad con el último párrafo del artículo 80 de la LISR

...espero que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de las cámaras revisoras analicen de manera detenida y detallada las implicaciones de aprobar el citado título en los términos actualmente propuestos, pues de hacerlo podrían generarse diversas implicaciones contraproducentes para el sector.

sea aprobada por el SAT, esa entidad también estará obligada a destinar la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada para recibir donativos deducibles del ISR.

Por su parte, las donatarias autorizadas que reciban los recursos deberán emitir el CFDI que ampare el donativo correspondiente, el cual no será deducible para efectos del ISR. Cabe señalar que esta obligación se encuentra prevista actualmente en el artículo 82-Bis de la LISR.

3. Reforma a la fracción VI. Obligación de mantener información a disposición del público en general. El texto de la misma busca precisar que las donatarias autorizadas deberán mantener como parte de la información a disposición del público en general la relativa al uso y destino de su patrimonio.

Por otra parte, se propone reformar el texto de esta fracción con el objetivo de señalar que, tratándose de

las personas morales o fideicomisos a los que se les haya revocado o no se les haya renovado la autorización para recibir donativos deducibles con motivo del incumplimiento de la obligación de poner a disposición del público en general la información relativa al uso o destino de los donativos y del patrimonio, estas deberán cumplir con esa obligación dentro del mes siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación de la revocación o a aquel en el que se haya publicado la no renovación de la autorización, a través de los medios y formatos establecidos en las disposiciones de carácter general.

Cabe señalar que esas entidades solamente estarán en posibilidad de obtener una nueva autorización una vez que cumplan con la obligación omitida.

Según se desprende de la exposición de motivos, esta reforma busca que la totalidad del haber de las donatarias autorizadas siga cumpliendo con su papel social en beneficio de México, en el entendido de que la autorización se otorga para que las mismas apoyen al Estado a contar con una mayor cobertura de las actividades sociales.

A decir de la exposición de motivos, con esta reforma la ciudadanía que otorga donativos tendrá plena certeza de que estos no son utilizados de manera incorrecta.

Causales y procedimiento de revocación de la autorización

El texto de la iniciativa propone adicionar el artículo 82-Quáter a la LISR, a fin de incluir en el texto de la ley algunas de las causales de revocación de la autorización que a la fecha se encuentran previstas en la regla 3.10.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020. Cabe señalar que las entidades cuya autorización hubiere sido revocada, no podrán obtener una nueva hasta en tanto no corrijan el motivo por el cual fueron revocadas o, en su caso, paguen el ISR correspondiente. Tratándose de las entidades cuya autorización hubiere sido revocada por obtener más del 50% de sus ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizadas, no podrán obtener nuevamente la autorización, por lo

que deberán destinar la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada.

Asimismo, el texto del artículo 82-Quáter también incluye el procedimiento que el SAT debe seguir para efectuar la revocación de la autorización para recibir donativos deducibles, el cual actualmente se encuentra previsto en la regla 3.10.16. de la RM.

Certificación para donatarias

De conformidad con la iniciativa, se propone derogar el artículo 82-Ter de la LISR, que prevé la opción para las donatarias autorizadas de sujetarse a un proceso de certificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social.

Según se desprende de la exposición de motivos, la certificación implica un costo económico excesivo para las donatarias y no existen opciones de entidades certificadoras, razones por las cuales se propone la derogación de la citada disposición.

Programas de escuela empresa

Según se desprende de la exposición de motivos de la iniciativa, en los 23 años que ha estado vigente en la LISR la posibilidad de que los programas de escuela empresa obtengan autorización para recibir donativos deducibles del ISR, solamente un programa obtuvo autorización, misma que fue revocada en el ejercicio fiscal 2019 por incumplir con los requisitos previstos en la ley.

En este contexto, el ejecutivo federal propone eliminar a los programas de escuela empresa como donatarias autorizadas, derogando para tales efectos los artículos 27, fracción I, inciso f), 84 y 151, fracción III, inciso f) de la LISR.

Organismos cooperativos de integración y representación a que se refiere la LGSC

La iniciativa propone reformar el artículo 79 de la LISR, para establecer que los organismos cooperativos de integración y representación a que se refiere la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) no serán contribuyentes del ISR.⁹ A decir de la exposición de motivos, esos cuentan con características similares a otras agrupaciones que a la fecha se encuentran previstas en la norma antes citada; razón por la cual se plantea su inclusión.

CONCLUSIONES

Como se puede observar, las propuestas de reforma presentadas por el ejecutivo federal ante el Congreso de la Unión no resultan del todo afortunadas, pues como se analizó en los apartados anteriores, existen diversas cuestiones que afectarán de manera importante la operación de las personas morales con fines no lucrativos que tributan bajo el régimen del Título III de la LISR.

Por lo anterior, espero que la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de las cámaras revisoras analicen de manera detenida y detallada las implicaciones de aprobar el citado título en los términos actualmente propuestos, pues de hacerlo podrían generarse diversas implicaciones contraproducentes para el sector.

A la fecha de elaboración del presente artículo, la iniciativa del ejecutivo está siendo discutida en la Cámara de Diputados, por lo que hago una invitación a no perder de vista durante las próximas semanas las cuestiones contenidas en la propuesta de reforma a la LISR, con el objetivo de que a las disposiciones aprobadas anteceda un análisis exhaustivo y detallado en las cámaras revisoras. •

⁹ En términos del artículo 79, fracción VIII de la LISR