

## EXTRACTO DE LAS PRINCIPALES RESOLUCIONES FAVORABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE DERIVEN DE CONSULTAS REALES Y CONCRETAS

El artículo 34, último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código. Conforme al artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, los extractos publicados, no generan derechos para los contribuyentes.

### FECHA

10 - Noviembre - 2014

### TEMA

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

### SUBTEMA

Donativos

### ANTECEDENTES:

1. Que mi representada es una sociedad mercantil legalmente constituida conforme a las leyes de la República Mexicana, cuya actividad principal es la purificación, destilación, almacenamiento y distribución de agua en diversas presentaciones; la producción, fabricación o envasado y distribución de bebidas no carbonatadas y energizantes. Asimismo se dedica a la distribución de bebidas carbonatadas.

A este respecto, xxxxxxxxxxxx x. xx xxx. xx xxx. comercializa sus productos a través de canales convencionales (xxxxxxx xxxxxxxxxxxxxxxx).

Como parte de esta actividad, mi representada vigila que la comercialización de sus productos a través de los mencionados canales de distribución cumplan con todos estándares de calidad, en este sentido resulta estrictamente indispensable para xxxxxxxxxxxx, x. xx x.x. xx x.x. que sus bebidas se vendan al público consumidor dentro de los plazos establecidos como fecha sugerida

para su consumo, es decir, con una anticipación razonable a la fecha de caducidad.

Cabe señalar que, de acuerdo con las normas oficiales mexicanas en materia de sanidad y de etiquetado, los productos que enajena mi representada deben contener impreso en el envase una fecha de caducidad y de acuerdo con las políticas internas de la compañía, una fecha “preferente” para ser consumidos (30 días antes de la fecha de caducidad).

En cumplimiento de lo anterior, los productos que se encuentran próximos a su fecha de caducidad son re-ingresados a los inventarios como productos que han perdido su valor: retirando éstos de los distintos canales de distribución así como identificando aquellos que por baja rotación de inventarios permanecieron en almacén y también se encuentran próximos a su fecha de caducidad.

2. Que adicionalmente y de acuerdo a lo establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y el Código Fiscal de la Federación, antes de destruir los inventarios que han perdido su valor, mi representada los entrega en donación a donatarias autorizadas.

Al respecto, xxxxxxxxxxx, x. xx x.x. de x.x. tiene un convenio de donación celebrado con la donataria autorizada xxxxxxxxxxx xxxxxxxx xx xxxxxx xx xxxxxxxxxxx x.x., conforme a lo establecido por el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efectos de transferirle en forma periódica y a título gratuito productos alimenticios, que en el caso que nos ocupa, son las bebidas que se encuentran próximas a su fecha de caducidad.

Cabe señalar que dicho contrato fue presentado ante la Administración Central de Planeación y Programación de Fiscalización a Grandes Contribuyentes mediante escrito libre el x xx xxxxxxxxxxx xxxxxx el cual fue recibido con folio xxxxx...

Derivado de esta donación, la xxxxxxxxxxx xxxxxxxx xx xxxxxx xx xxxxxxxxxxx, x.x. emite un recibo de donativos correspondientes al valor contable de los productos donados por xxxxxxxxxxx, x. xx xxx. xx xxxx...

La xxxxxxxxxxx xxxxxxxx xx xxxxxx xx xxxxxxxxxxx x.x. es donataria autorizada, según consta en el Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 4 de julio de 2014.

3. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta los donativos se dividen en dos rubros: a) Donativos no onerosos ni remunerativos (Artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta) y b) donativos de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que se deduzcan del valor de sus inventarios que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente y consistían en bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud que se entreguen a donatarias autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria. (Artículo 27, fracción XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En el primer caso, los donativos no onerosos ni remunerativos, son deducibles hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal del contribuyente correspondiente al ejercicio inmediato anterior. En el segundo caso, la deducción de los donativos de productos que hubieran perdido su valor, no se encuentra limitados al porcentaje antes mencionado.

A este respecto, el Servicio de Administración Tributaria ha publicado en la sección de preguntas y respuestas de su página de internet, la siguiente respuesta a la consulta específica sobre el tratamiento de los donativos deducibles:

“Preguntas frecuentes donación y destrucción de mercancías

A.- Relacionadas con disposiciones legales

(...)

3. ¿Cuál es el tratamiento de los donativos deducibles?

R.= Se pueden distinguir dos rubros:

(1) Donativos no onerosos ni remunerativos. Estos pueden ser; (i) En efectivo o (ii) en especie, y a estos les es aplicable:

- Se otorguen a cualquier Donataria Autorizada.
- Se deducen de la utilidad fiscal tratándose de personas morales (Art. 27, fracción I de la LISR) o del ingreso acumulable tratándose de personas físicas (Art. 151, fracción III de la LISR)
- Son deducibles hasta por una cantidad que no exceda del 7% sobre las bases anteriormente señaladas del ejercicio anterior.
- \* Es onerosa la donación que se hace imponiendo gravámenes (por ejemplo donar un automóvil, cuyo adeudo por concepto de tenencias es mayor al valor del automóvil). Es remunerativa la donación que se hace en atención a servicios recibidos por el donante y que éste no tenga obligación de pagar (por ejemplo “donativo” que permite el acceso a un concierto).

(2) Donativos en especie cuando se deducen de inventarios, sobre bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud que perdió valor, por causas no imputables a los contribuyentes que por mandato de ley las deben ofrecer en donación antes de su destrucción, de conformidad con lo siguiente:

- Se ofrecen en donación presentando el aviso y seguimiento correspondiente en el Sistema de Destrucción y Donación de Mercancías que contiene la página de Internet del SAT.
  - Que se entreguen a Donataria Autorizada Asistencial.
- Esta deducción se realiza directamente de los inventarios del contribuyente. (Artículo 27, fracción XX de la LISR), por ello, no le aplica el límite de deducción del 7% de la utilidad fiscal o ingreso gravables, según sea el caso, que hubiere obtenido el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior.”

4. Que con base en lo anterior, xxxxxxxxxxxx, x. xx x.x. xx x.x. considera que la limitante en la deducción de una cantidad equivalente al 7% de la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior no le es aplicable a los donativos en bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, mismos que mi representada entrega a donatarias autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles. Esto debido a que dichos donativos se ubican en la fracción XX del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se derivan de las actividades de su objeto social, y no corresponden a aquellos donativos a que se refiere la fracción I del citado artículo 27 a los si les aplica dicha limitante.

[...]

Las razones de negocio que motivan la presente consulta son confirmar el criterio en el sentido de que la limitante en la deducción de una cantidad equivalente al 7% de la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior no le es aplicable a los donativos en bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, mismos que mi representada entrega a donatarias autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles. Esto debido a que dichos donativos se ubican en la fracción XX del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y se derivan de las actividades de su objeto social, y no corresponden a aquellos donativos a que se refiere la fracción I del citado artículo 27 a los cuales si les aplica dicha limitante.

Así como, se confirme a mi representada que el importe de los donativos efectuados en bienes básicos para la subsistencia humanada (así) en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, no deben incluirse dentro del renglón de “donativos otorgados” del formato G.”

#### CONSIDERANDOS:

1. A efecto de analizar el criterio anterior, resulta necesario tener presente lo que establece el artículo 27, fracciones I, último párrafo y XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que señalan textualmente lo siguiente:

“Artículo 27.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

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

[...]

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

[...]

XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

No se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos.”

Del análisis a las disposiciones legales antes transcritas se desprende que, la fracción I del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos, hasta por un monto total de los donativos por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior.

En efecto, es menester señalar que el porcentaje del 7% aludido en la norma legal invocada, aplica específicamente al concepto previsto por la propia fracción I del artículo 27 de la Ley de Renta, es decir, donativos no onerosos, ni remunerativos en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Por otra parte, la fracción XX del mismo ordenamiento legal, considera la posibilidad de deducir del inventario las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que actualicen los siguientes supuestos:

- a) Que hubieren perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente.
- b) Que se trate de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud.
- c) Antes de proceder a su destrucción, que se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley antes de proceder a su destrucción.

De lo anterior es importante precisar que la fracción I del artículo 27 que nos ocupa, alude esencialmente al tratamiento que deberá efectuarse para determinar las deducciones autorizadas que disminuirán los ingresos acumulables del ejercicio, es decir los donativos no onerosos ni remunerativos se disminuyen en la parte que proceda conforme a este precepto legal de los ingresos acumulables para obtener la utilidad fiscal del ejercicio de conformidad con el artículo 9, fracción I de Ley en comento.

En esta tesitura, las personas morales pueden deducir los donativos no onerosos ni remunerativos que otorguen a las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, siempre y cuando el monto total de dichos donativos no exceda el 7% de la utilidad fiscal que sirva de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de la utilidad fiscal a que se refiere este párrafo, sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado.

Por otra parte, la fracción XX del artículo 27 de la Ley de la materia, se enfoca básicamente al tratamiento para deducir de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, aquellas mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor.

De tal manera que el contribuyente podrá deducir de sus inventarios las mercancías, materias primas y productos semiterminados y terminados siempre que tratándose de bienes para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de su destrucción se ofrezcan en donación a través del micrositio de "Destrucción y donación de mercancía que perdió valor" contenido en la página de internet del SAT a las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en el rubro Asistencial, cumpliendo con los requisitos que señale el Reglamento de la Ley en comento.



En ese sentido, tenemos que la deducción prevista en el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituye un supuesto distinto al previsto en la fracción XX del citado artículo, en razón de lo siguiente:

a) Donativos no onerosos ni remunerativos, en efectivo o en especie:

- Se otorgan a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta o a la Federación, entidades federativas o municipios, sus organismos descentralizados que tributen conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro de pleno derecho, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos. (artículo 27, fracción I, inciso a)).
- Se deducen de los ingresos acumulables del ejercicio para determinar la utilidad fiscal (artículos 9, fracción I y 27, fracción I de la LISR).
- Los donativos otorgados a entidades autorizadas son deducibles hasta por una cantidad que no excedan del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el donante en el ejercicio anterior sobre las bases señaladas anteriormente.
- Los donativos otorgados a la Federación, entidades federativas, organismos descentralizados, son deducibles hasta por una cantidad que no excedan del 4% de la utilidad fiscal obtenida por el donante en el ejercicio anterior.

b) Mercancías que perdieron valor por causas no imputables a los contribuyentes:

- Se deducen directamente de los inventarios en el ejercicio en que ocurra.
- Cuando se trata de bienes básicos para la subsistencia humana, para poder realizar la deducción, es obligación de los contribuyentes ofrecerlas en donación a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta antes de proceder a su destrucción.
- Al realizarse la deducción de inventarios no le es aplicable el límite del 7% antes mencionado.

2.- En el caso en particular, xxxxxxxxxxxx x. xx xxxx xx xxxx, manifiesta que su actividad principal es la purificación, destilación, almacenamiento y distribución de agua en diversas presentaciones; la producción, fabricación o envasado y distribución de bebidas no carbonatadas y energizantes, asimismo se dedica a la distribución de bebidas carbonatadas. Ahora bien, antes de destruir la mercancía que ha perdido su valor, entrega en donación a donatarias autorizadas, dichos productos alimenticios, que en el caso que nos ocupa, son las bebidas que se encuentran próximas a su fecha de caducidad.

Así, por disposición expresa del artículo 27, fracción XX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las instituciones que pueden recibir donativos son aquellas dedicadas a:

La atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de:

- Alimento (Del latín alimentum, de alĕre, alimentar).- Conjunto de cosas que el hombre y los animales comen o beben para subsistir.
- Vestido (Del latín vestītus).- Prenda o conjunto de prendas exteriores con que se cubre el cuerpo.
- Salud (Del latín salus, -ūtis).- Estado en que el ser orgánico ejerce normalmente todas sus funciones.

De personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos.

3. En este orden de ideas, las bebidas corresponden a bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación y salud, razón por la cual se ubica dentro del supuesto

previsto por la fracción XX del artículo 27 de la multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta.

No obstante lo anterior, a fin de ubicarse en el supuesto de deducibilidad previsto por la fracción XX del artículo 27 de la multicitada Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá además, cumplir – entre otros- con los requisitos previstos en la propia disposición legal, es decir:

- a) Que hubieren perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente.
- b) Que se trate de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud.
- c) Que se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley antes de proceder a su destrucción.

Lo anterior, sin que quede sujeto al límite de deducción del 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio anterior previsto por el artículo 27, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que como se ha señalado anteriormente, la fracción XX de la disposición legal citada, constituye un supuesto diverso respecto de las deducciones refiriéndose ésta a la deducción en inventarios de las mercancías que han perdido su valor y que han sido donadas.

4.- Finalmente, cabe señalar que con relación al cuestionamiento en el sentido de: "... se confirme a mi representada que el importe de los donativos efectuados en bienes básicos para la subsistencia humanada (así) en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, no deben incluirse dentro del renglón de "donativos otorgados" del formato G.", esta Autoridad no se encuentra facultada en términos de Ley, para pronunciarse en la forma en que xxxxxxxxxxxx, x. xxxxxx. xxxxxx debe manifestar su declaración, con base a lo siguiente:

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

Énfasis añadido.

En términos de la disposición legal antes citada, corresponde a los contribuyentes la autodeterminación de las contribuciones a su cargo cuantificando la deuda tributaria, para que en su caso, pueda hacerse el pago correspondiente, por lo que atendiendo a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que a la letra señala:

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

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

Énfasis añadido.

Disposiciones normativas que concatenadas entre sí dilucidan que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que esta Autoridad señala:

**RESOLUTIVO:**

Primero.- Se tiene por presentado el escrito de fecha xx de xxxxxx xx xxxx, firmado por el x. xxxxxxxx xxxxxxxx xxxxxx, Representante Legal de xxxxxxxxxxxx, x. xx x.x. xx xxx.

Segundo.- Por las consideraciones y fundamentos legales vertidos en el presente, se confirma el criterio de ubicar los donativos de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación que han perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente a las instituciones autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos deducibles, en la fracción XX del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que no aplica el límite en la deducción del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el donante en el ejercicio anterior señalada en el propio artículo 27, fracción I de la Ley antes mencionada, por tratarse de un supuesto distinto.

Lo anterior, siempre y cuando cumplan con los requisitos previstos en la propia Ley del impuesto sobre la Renta; es decir, que hubieren perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente; que hayan sido deducidos de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; que se trate de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, que se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes de proceder a su destrucción.

Finalmente y a efecto de que se le oriente respecto del cálculo y llenado correcto de su declaración que resulte al caso en específico, podrá acudir a cualquiera de los Módulos de Servicios Tributarios para recibir asesoría gratuita.

Tercero.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.
- II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.
- III. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

Cuarto.- La presente resolución se emite con base en las disposiciones legales vigentes y se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.

**FECHA**

**18 - Noviembre - 2014**

**TEMA**

**Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)**

**SUBTEMA**

**Personas Morales no contribuyentes**

**ANTECEDENTES:**

I.- Que XXXX es una Asociación no contribuyente del Impuesto sobre la Renta (ISR), constituida al amparo de las leyes mexicanas. El objeto social de mi representada es la realización de actos encaminados a promover la educación en todos los ámbitos como son: fundar, construir, adquirir, arrendar y administrar los colegios sin fines de lucro, impartiendo enseñanza desde preescolar hasta bachillerato.

II.- Que en consecuencia a su objeto social, se tiene autorización para recibir donativos deducibles para el ISR, según autorización No. XXXXX, misma que puede ser ratificada en la publicación del Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 17 de junio de 2013.

III.- Que XXXXXX se encuentra sujeta a las disposiciones contenidas en el Título III de la Ley del ISR (LISR) vigente para 2014.

IV.- Que XXXXXXXX cuenta con empleados y de dicha relación laboral se pagan salarios y una serie de prestaciones adicionales que se entregan como contraprestación por su trabajo, siendo los más relevantes al fondo de ahorro y los vales de despensa, mismos que califican como previsión social de acuerdo al artículo 7 de la LISR vigente para 2014, de acuerdo a la siguientes definición:

“Se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.”

V.- Para efectos de proveer a esa H. Administración de todo los elementos necesarios para resolver la confirmación de criterio objeto de esta promoción, bajo protesta de decir verdad, se manifiesta lo siguiente:

Dentro de las disposiciones establecidas en la LISR, vigente hasta el ejercicio fiscal de

**2013, se encontraba el tratamiento aplicable a las erogaciones por concepto de previsión social. Al respecto, se establecía en el artículo 29 fracción VII de la LISR lo siguiente:**

**“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:  
III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.  
...”**

**Así bien, que en el caso de gastos de nómina los cuales incluyen conceptos de previsión social, el artículo 31 vigente a 2013, estableció las reglas para su deducción conforme a lo siguiente:**

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

**I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**

**...**

**XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.**

**...”**

**VI.- Que si bien, hasta el ejercicio fiscal de 2013 se establecían reglas particulares para su implementación y deducción; de origen no había una limitante para hacer deducibles estas aportaciones para efectos del ISR.**

**VII.- Por otra parte, en el caso particular de las personas morales con contribuyentes del ISR, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 95 de la LISR vigente hasta 2013, las personas morales con fines son lucrativos a que se refieren las fracción V, VI, VII, IX, X en la cual se ubica mi representada, XI, XIII, XVI, XVIII, XIX y XX de dicho precepto, consideraban remanente distribuible, entre otros, el importe de las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios.**

**VIII.- Que conforme al artículo 32 de la LISR vigente hasta 2013, no se planteaba algún porcentaje de no deducibilidad en el caso de previsión social, en específico, tratándose de**



fondo de ahorro y vales de despensa.

**IX.-** Por lo anterior, hasta el ejercicio fiscal de 2013, XXXXXXXX consideraba deducibles al 100% los gastos de previsión social toda vez que cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LISR vigente hasta dicho ejercicio y por lo tanto no se encontraba en el supuesto de determinar un remanente distribuible por dicha partida.

**X.-** Asimismo, el 11 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “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”; mismo que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014.

Que de dicha publicación se desprende la reforma al artículo 28 de la Ley del ISR (anteriormente artículo 32 de la LISR), el cual sujeta a los contribuyentes a limitar la deducción de las cantidades aportadas al plan de pensiones, sin que estos excedan de la cantidad que resulte aplicar el factor de 0.47 o 0.53, según el caso.

**XII.-** Sin embargo, al ser mi representada una Asociación Civil (A.C.), tiene como objeto realizar un fin común, legal y no tiene carácter preponderante económico, mi representada está conformada por personas que buscan promover la educación y su fin no tiene ánimo de lucro, buscando alcanzar objetivos de carácter social sin incurrir en la especulación comercial.

**XIII.-** Por lo anterior, XXXXXXXX al ser una entidad con fines no lucrativos como se explicó en el punto anterior, no es contribuyente el ISR de conformidad con el Título III de la Ley de la materia, sin embargo, podría causar ISR sobre los gastos no deducibles.

Lo anterior refuerza los argumentos vertidos en la exposición de motivos del reciente proceso legislativo de reforma fiscal; donde precisamente se busca que cuando un contribuyente otorgue prestaciones deducibles a sus trabajadores, haya quien reconozca un efecto fiscal; en el caso de la reforma fiscal es el contribuyente que tiene la capacidad de pago quien reconoce un efecto limitado a la deducción.

Por lo tanto, el principio de simetría fiscal funcionaría perfectamente con una sociedad contribuyente del Impuesto sobre la Renta, sin embargo tratándose de XXXXXXXX,

**estaríamos ante un caso donde, por la naturaleza propia de su constitución legal, la Asociación no es contribuyente del ISR y aun cuando ostenta la capacidad de pago no podría generar una relación tributaria ya que la Asociación no es contribuyente del ISR; por lo que no habría simetría fiscal que atender cuando ésta otorgue prestaciones total o parcialmente exentas a sus trabajadores.**

**XIV.- Cabe destacar que con base a lo anterior, la tesis P./J.42/97, emitida por el Pleno de nuestro máximo Tribunal, en la Novena Época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, de junio de 1997, página 36 establece lo siguiente; situación que es aplicable a nuestro caso particular.**

**(Lo transcribe)**

**...**

**XV.- Por otra parte, atendiendo la aplicación estricta de las disposiciones fiscales contenidas en la LISR es importante observar que la limitante para la deducción cuando se otorgan prestaciones total o parcialmente exentas a los trabajadores no es aplicable para el caso de las personas morales no contribuyentes del Título III de la LISR ya que la disposición para la determinación del Remanente Distribuible a que hace referencia el artículo 79, penúltimo párrafo de la LISR refiere a las disposiciones contenidas en el Título IV y que concretamente se regulan en el artículo 147 respecto a los requisitos de las deducciones y artículo 148 respecto a las erogaciones no deducibles, siendo que ninguna de estas disposiciones aplicables a las personas morales no contribuyentes, contiene la limitante a que hace referencia el artículo 28 Fracción XXX que es aplicable a los contribuyentes del ISR.**

**En base a lo anterior, de la interpretación de las disposiciones fiscales, se entiende que dicha limitante no resulta aplicable a mi representada; como se observa:**

**“Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha**

**circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.”**

**(Énfasis añadido)**

**XVI. Como se observa, es posible identificar que mi representada con la naturaleza de Asociación Civil expresada anteriormente, no se encuentra en la misma situación jurídica no de aplicación de la Ley que un contribuyente del ISR. El principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. La interpretación anterior se refuerza con la disposición contenida en el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR; interpretando dicha norma en correlación con los artículos 147 y 148 de la misma Ley respecto a que los no contribuyentes del Título III de la LISR no son sujetos de la limitante de deducción por las prestaciones total o parcialmente exentas otorgadas a los trabajadores, lo anterior debido que ninguna de estas disposiciones aplicables a las personas morales no contribuyentes, contiene la limitante a que hace referencia el artículo 28 fracción XXX que sí es aplicable a otros contribuyentes.**

**XVII.- Por otra parte, como se ha señalado a lo largo del presente documento, la finalidad de mi representada, al no ser contribuyente del ISR, es llevar a cabo su objeto social el cual consiste en la realización de actos encaminados a promover la educación en todos sus aspectos. De esta forma, si la intención de las disposiciones fiscales fuera que mi representada pagara el ISR por el otorgamiento de prestaciones total o parcialmente exentas a sus trabajadores, esta situación impediría que los recursos que obtenga mi representada se destine al cumplimiento de su objeto social y consecuentemente la naturaleza propia de la sociedad se vería distorsionada.**

**XVIII.- En relación con las razones de negocios que motivan la operación que se plantea en la presente promoción, mi representada, en su carácter de Asociación Civil dedicada a la**

enseñanza, misma que se encuentra autorizada para recibir donativos, cuenta con empleados, a quienes se les paga un salario y una serie prestaciones de previsión social, entre las más importantes; fondo de ahorro y vales de despensa. En este sentido, se desea obtener una confirmación respecto que las cantidades total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores no son sujetas a la limitante de deducción para la determinación del remanente distribuible a que se refiere el artículo 79 de la LISR.

...

Por lo anteriormente expuesto, y conforme a los artículo 18, 18-A y 19 del CFF, atentamente solicito:

**PRIMERO:** Que con fundamento en los artículo 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación, se tenga por presentado en tiempo y forma el presente documento.

**SEGUNDO:** Se confirme a XXXXXXXX, considerando los antecedentes planteados en este caso en particular que por ser un no contribuyente del ISR en términos del Título III de la LISR no se determinará remanente distribuible por la limitante a la deducción para efectos del ISR derivado de las prestaciones total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores.”

#### **CONSIDERANDOS:**

I. De la revisión al Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2014, y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)., se desprende que XXXXXXXX, cuenta con autorización para recibir donativos deducibles en el rubro B.- Organizaciones Civiles y Fideicomisos Educativos-. contemplado en el artículo 79, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.”

**Como se puede apreciar, al contar la organización que nos ocupa con autorización para recibir donativos deducibles, y ubicarse en el supuesto del artículo 79, fracción X, tributa en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, estando obligada a cumplir con todos y cada uno de los requisitos y obligaciones fiscales que resultan aplicables a dicha autorización.**

**II. Ahora bien, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente:**

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

**...”**

**Del precepto legal anterior, se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entendiéndose por éstas aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa, son de aplicación estricta.**

**En ese tenor, al establecer el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la Ley que se viene analizando, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible al no ser deducibles en términos de dicho Título; claramente estamos ante una carga que debe, en el caso concreto XXXXXXXX cumplir; al ser una norma que establece el objeto del impuesto.**

**Por ello, las autoridades hacendarias al determinar los alcances de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, tendrán que estar a la aplicación estricta de la ley, por lo que no podrían aplicar las mismas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o bien igualdad de razón.**

**De acuerdo con lo anterior y de la interpretación estricta de la Ley, los contribuyentes deben apegarse a la aplicación de la misma sin distinción alguna, tanto para el cumplimiento de sus obligaciones como para hacer valer las excepciones a las mismas.**

**III. Bajo esta tesitura, resulta importante mencionar que las personas morales que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, entre otras obligaciones fiscales, deben cumplir con lo señalado en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la**

Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:  
“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley

...

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

...”

El énfasis es nuestro.

De dicho precepto legal, se desprende que todas las erogaciones efectuadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la propia Ley impositiva, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible; supuesto en el que se ubica XXXXXXXXXX, toda vez que tal como se señaló en párrafos que anteceden; debe cumplir con los requisitos de

**deducción señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no se consideren remanente distribuible en términos del penúltimo párrafo del citado artículo 79, estableciéndose como única salvedad de no considerar como remanente distribuible las erogaciones no deducibles que no reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la supracitada Ley; sin que se advierta del referido penúltimo párrafo del artículo 79, que las deducciones autorizadas sólo deben observar lo estipulado en el artículo 147, o bien, en determinados artículos o capítulos del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**IV. En ese orden de ideas, tal y como se señala en el numeral anterior, del análisis al contenido del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se observa que algunos artículos, tales como el 103, último párrafo, en relación con el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalan lo siguiente:**

**“Artículo 103.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:**

**...**

**Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.”**

**“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:**

**...**

**XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”**

**El énfasis es nuestro.**

**De lo antes transcrito, se desprende que el último párrafo del artículo 103, remite al artículo 28, para efecto de determinar la procedencia de las deducciones derivadas de erogaciones realizadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles; ya que de la remisión expresa del Título IV al Título II de la Ley que se viene analizando, se desprende que resulta aplicable a XXXXXXXXX, no considerar como**

**remanente distribuible las erogaciones que reúnan con los requisitos y límites señalados en el Título IV, así como el Título II de dicha Ley.**

**Asimismo, se observa que existe un límite a las deducciones efectuadas, la cual debe sujetarse la organización que nos ocupa, de conformidad con la interpretación armónica y aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 79, penúltimo párrafo, 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**Cabe señalar que, si bien XXXXXXX, no es persona física, lo cierto es que al ser persona moral autorizada para recibir donativos deducibles, debe observar lo señalado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso concreto lo estipulado en el artículo 28, fracción XXX de la supracitada Ley.**

**V. Finalmente, la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014, es del tenor siguiente:**

**“I.3.9.21. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.”**

**El énfasis es nuestro.**

**Como se puede apreciar de la regla antes transcrita, los pagos que efectúen, entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituirán**



**remanente distribuible, siempre que los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores se encuentren vinculados con el objeto social previamente autorizado, que a su vez sean exentos para dichos trabajadores y cumplan con las formalidades en su contabilidad mencionadas en la regla en cita.**

**Por ende, cualquier erogación efectuada en términos distintos a lo contemplado en dicha regla, se considerará remanente distribuible de conformidad con el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**RESOLUTIVO:**

**Primero.- Se le tiene por presentado en tiempo y forma legal su escrito presentado en XXXXX el XXXXX.**

**Segundo.- Se admiten las pruebas que acompañó a su escrito.**

**Tercero.- Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una aplicación estricta a las mismas, esta Administración confirma su criterio en el sentido de que no se determinará remanente distribuible por la limitante a la deducción para efectos del impuesto sobre la renta derivado de las prestaciones total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores, siempre que dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.**

**Cuarto.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

**I. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.**

**II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.**

**III. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.**

**Quinto.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.**

**Sexto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares**

**La resolución que se emite con base en las disposiciones legales vigentes y se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.**

**FECHA**

**18 - Noviembre - 2014**

**TEMA**

**Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)**

**SUBTEMA**

**Donatarias Autorizadas**

**ANTECEDENTES:**

**“... I. Antecedentes.**

**4. XXX es una asociación civil sin fines de lucro de conformidad con lo establecido en su acta constitutiva la cual se presenta en este escrito como Anexo 3. El objeto social de XXX**

es iniciar, promover, fomentar, estimular, patrocinar o directamente realizar, administrar y dirigir toda clase de actividades educacionales de investigación científica y de difusión de la cultura, principalmente de los tipos medio y superior, además del sistema presencial, las tecnologías educativas a través de los medios de comunicación electrónica. Entre las actividades para realizar su objeto social se encuentran el inicio, promoción, fomento, patrocinio, subvención o fundación, administración y dirección de universidades integradas por sus respectivos institutos de investigación de escuelas y facultades. Asimismo, se dedica a la organización de conferencias sustentadas por hombres de ciencia, mexicanos o extranjeros.

Además, otorga becas a estudiantes distinguidos para la iniciación o prosecución de sus estudios en México o en el extranjero. En este mismo sentido, lleva a cabo la adquisición, construcción o posesión por cualquier concepto de todo género de bienes muebles e inmuebles y derechos reales necesarios para satisfacer el objeto social. Por otro lado, inicia, promueve, fomenta, patrocina, subviene o funda y sostiene bibliotecas, hemerotecas, y museos, además de auxiliar en todas las formas y especial pecuniariamente a toda clase de centros privados de enseñanza.

Con respecto a sus ingresos, dicha asociación civil los aplicará íntegramente a fomentar las actividades educacionales, científicas y culturales que constituyan su objeto social.

5. En términos del Directorio de Donatarias Autorizadas del SAT el cual se presenta como Anexo 2 en el presente escrito, el SAT considera al XXX como una entidad de apoyo económico de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 82 de la LISR. Asimismo, XXX cuenta con el oficio de autorización para emitir comprobantes deducibles de la base para el cálculo del impuesto sobre la renta de número: XXX.

#### II. Confirmación de criterio.

Con base en los antecedentes antes descritos, se solicita a esta H. Autoridad la **CONFIRMACIÓN DE CRITERIO** sobre el siguiente punto:

6. Que los pagos emitidos por el XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante del XXX y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo, Título III de la LISR.

La solicitud de confirmación de criterio se basa en los razonamientos que se exponen a

**continuación. A fin de comprobar que XXX se encuentra en una situación real y concreta se adjuntan al presente escrito el Directorio de Donatarias Autorizadas como Anexo 2 y la cédula fiscal de dicha entidad como Anexo 4.**

**III. Disposiciones legales y consideraciones jurídicas que sustentan la confirmación de criterio.**

**Con relación a las personas morales con fines no lucrativos (Título III), el artículo 79 de la LISR además de establecer un listado de las personas morales que no son contribuyentes del ISR en su penúltimo párrafo define las partidas que se consideran como remanente distribuible. En este sentido, dicha disposición atiende a los siguientes conceptos, aún cuando no se haya entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios:**

**- El importe de las omisiones o ingresos o las compras no realizadas o indebidamente registradas.**

**- Los préstamos que se efectúen a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes, salvo en los casos de sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.**

**- Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 del mismo ordenamiento.**

**Dicho artículo también dispone que en el caso de que se determine remanente distribuible se deberá enterar el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible la tasa del 35%. Así, para efectos de calcular el remanente distribuible, el artículo 80 de la LISR dispone que de los ingresos obtenidos en ese periodo se deben disminuir las deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV de dicha Ley.**

**De esta manera, es pertinente mencionar la diferencia de cálculo del remanente distribuible correspondiente a personas morales con fines no lucrativos, Título III y el cálculo de la Utilidad Fiscal contemplada en el Título II. Así de conformidad con el artículo 9 de la LISR, la Utilidad Fiscal se calcula disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulados obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II así como la Participación de los Trabajadores en la Utilidades (en adelante PTU) de las empresas pagada en el ejercicio.**

**Conforme a lo anterior, el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR remite expresamente**

**al Título IV, “De las personas físicas” al considerar como remanente distribuible las erogaciones que se efectúen y no sean deducibles en términos de este Título, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que no se reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma.**

**Para tales efectos, el Título IV de la LISR en su Capítulo X hace referencia específica a los requisitos de las deducciones. En este sentido, el artículo 147 enlista los requisitos de las deducciones permitidas para los contribuyentes personas físicas con ingresos por arrendamiento de inmuebles o enajenación o adquisición de bienes; el artículo 148 hace referencia a los conceptos no deducibles, y, por último, el artículo 149 establece los porcentajes máximos autorizados para la deducción de inversiones.**

**Con base en lo anterior, es importante resaltar la referencia que hace el artículo 79 al artículo 147 de la LISR para efectos de no incluir dentro de las erogaciones no deducibles que formen parte del remanente distribuible a aquellas que no reúnan los requisitos estipulados en la fracción IV de dicha disposición (referentes a que estén amparados con comprobantes fiscal, y que los pagos se realicen mediante el sistema financiero). Lo anterior, debido a que esta disposición hace especial énfasis en remitir la regulación de dicho supuesto al Título IV.**

**Sin embargo, con base en lo anterior, es indispensable hacer referencia a la distinta naturaleza jurídica de las personas morales con fines no lucrativos, Título III, con respecto a la naturaleza jurídica de las personas contempladas en el Título IV de la LISR, el cual prevé el régimen aplicable a las personas físicas.**

**De conformidad con lo previamente expuesto, la SCJN y los Tribunales Colegiados han destacado el trato diferenciado para las personas morales y para las personas físicas en las siguientes jurisprudencias:**

**RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007).**

**(LO TRANSCRIBE)**

**RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVEÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)  
(LO TRANSCRIBE)**

Con fundamento en los precedentes anteriores, las personas morales y las personas físicas cuentan con diferencias objetivas que permiten un tratamiento distinto con respecto a su regulación. En este sentido, la propia LISR regula ambas figuras en distintos Títulos y contempla distintos requisitos con relación a los conceptos que son deducibles.

Por otro lado, el Título IV también contempla el artículo 103 de la LISR el cual señala las deducciones que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales podrán llevar a cabo. Asimismo, el último párrafo de dicha disposición establece que los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio deberán considerarse en términos del artículo 28 de la LISR.

No obstante lo anterior, aun tomando en consideración la distinta naturaleza jurídica de las personas morales y las personas físicas cabe realizar un análisis del artículo 103 en función de las actividades empresariales y profesionales de las personas físicas del Título IV en comparación con la finalidad no lucrativa de las personas morales del Título III de la LISR. En términos del artículo 16 del CFF se entienden por actividades empresariales, entre otras, las comerciales que de conformidad con las leyes federales tengan ese carácter y de conformidad con el artículo 75 del Código de Comercio se reputan actos de comercio, entre otros, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial.

Con relación a las actividades profesionales, el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) define por exclusión a las actividades empresariales. Sin embargo, dichas actividades pueden ser entendidas como la prestación de un servicio a cambio de una remuneración.

De esta manera, las personas morales con fines no lucrativos del Título III tienen una naturaleza jurídica distinta a las personas físicas contempladas el artículo 103 de la LISR, pues la característica principal de las primeras es la ausencia del ánimo de lucro. Las Normas de Información Financiera establecen con respecto a las entidades con fines

**no lucrativos a la letra lo siguiente:**

**En una entidad con propósitos no lucrativos los patrocinadores (patronos, donantes, asociados, miembros) no reciben una retribución económica por sus aportaciones. Sus expectativas son el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el mantenimiento del patrimonio contable de la misma, como condición necesaria para que la entidad pueda realizar sus actividades de manera continua en el tiempo.**

**La entidad con propósitos no lucrativos tienen las siguientes características:**

**VII) Lleva a cabo transacciones no recíprocas por las cuales obtienen recursos de donantes que no reciben en contraprestación pagos o beneficios económicos.**

**VIII) Sus actividades de prestación de servicios, producción o venta de bienes persiguen cubrir, directa o indirectamente, fines de carácter social.**

...

**IX) No existe participación definida de propietario que pueda ser vendida, transferida o redimida, o que pueda transmitir derechos a la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad. Al no existir propietarios, no hay operaciones como la emisión y redención de acciones o partes sociales y pago de dividendos, utilidades o remanentes. Derivado de la reforma fiscal aprobada por el Congreso de la Unión que entró en vigor el 1º de enero de 2014, se estableció una limitante para las personas morales en materia de deducciones de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores. La fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre (así) la Renta (LISR) dispone a la letra lo siguiente:**

**(LO TRANSCRIBE)**

**En este sentido, cabe hacer referencia a la exposición de motivos de la iniciativa por la que se expide la LISR. En la iniciativa se consideró que la deducibilidad de los diversos conceptos remunerativos que el empleador entrega a sus empleados con independencia de que se encuentren gravados a nivel del trabajador derivaba en un tratamiento asimétrico. Por este motivo, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propuso acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la LISR. En consecuencia, sólo se permitió la deducción de hasta**

**41% (actualmente, la LISR dispone que sea del 47% o del 53% en caso de que no disminuyan las prestaciones en relación al año anterior) de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador.**

**Conforme la exposición de motivos de la iniciativa, dichos porcentajes guardan relación entre la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única (en adelante, IETU) derogada y la tasa del ISR empresarial para efectos de recuperar la base gravable del ISR y reducir la asimetría.**

**Es importante mencionar que la iniciativa contempló como conceptos sujetos a este límite, la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extra, prima vacacional y dominical, PTU de las empresas entre otros.**

**Como producto de dicha iniciativa el costo de la exención se le traslado al empleador. Más sin embargo y, particularmente, atención a la exposición de motivos, los pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador no deberían contemplarse para el cálculo del remanente distribuible para el caso de las personas morales con fines no lucrativos, pues dichas figuras jurídicas nunca fueron sujetos del IETU.**

**Por todas las razones anteriormente expuestas, es posible determinar que no existe una disposición estrictamente aplicable al caso particular de las personas morales con fines no lucrativos, ya que sólo se desprende del propio artículo 79 la remisión expresa al título IV de la LISR. Dicho título como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan figuras jurídicas de naturaleza distinta a las de las personas morales del Título III. De esta manera, los pagos emitidos por el XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores derivados de la actividad preponderante de las misma y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible.**

**...**

**Por lo anteriormente expuesto,**

**A esta H. Administración atentamente solicito:**

**PRIMERO.- Tenerme por presentado en los términos del presente escrito haciendo las manifestaciones que en el cuerpo del mismo se contienen.**

**SEGUNDO.- En virtud de que el artículo 79 hace una remisión expresa al título IV de la LISR, mismo que, como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan**



figuras jurídicas de naturaleza distinta a la de las personas morales del Título III, se me permita considerar que los pagos emitidos por XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante de la misma y, que a su vez, son ingresos exentos para dichos trabajadores, no sean tomados en cuenta para el cálculo del remanente distribuible.

**TERCERO.-** Reconocer la personalidad con la que me ostento y tener por autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de Federación a los citados en el proemio de este escrito.

**CUARTO.-** Confirmar a XXX los criterios señalados en el presente documento.”

#### **CONSIDERANDOS:**

**IV. Respecto a su primer planteamiento, se le informa lo siguiente:**

**I. De la revisión al Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2014, y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), se desprende que XXX, cuenta con autorización para recibir donativos deducibles en el rubro H.- Organizaciones Civiles y Fideicomisos de Apoyo Económico de Personas Autorizadas para recibir donativos deducibles-. contemplado en el artículo 82, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:**

**“Artículo 82.-**

...

**Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles.”**

**Por ello, XXX al contar con autorización para recibir donativos deducibles, y ubicarse en el supuesto del artículo 82, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tributa en el Título III referente a personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, y en ese sentido, se encuentra sujeta al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos y obligaciones fiscales que resultan aplicables a dicha autorización.**

**II. Ahora bien, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente:**

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

...”

**Del precepto legal anterior, se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entendiéndose por éstas aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa, son de aplicación estricta; en ese tenor, al establecer el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la Ley que se viene analizando, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible al no ser deducibles en términos de dicho Título; claramente estamos ante una carga que debe, en el caso concreto XXX, cumplir; al ser una norma que establece el objeto del impuesto.**

**Por ello, las autoridades hacendarias al determinar los alcances de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, tendrán que estar a la aplicación estricta de la ley, por lo que no podrían aplicar las mismas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o bien igualdad de razón.**

**De acuerdo con lo anterior y de la interpretación estricta de la Ley, los contribuyentes deben apegarse a la aplicación de la misma sin distinción alguna, tanto para el cumplimiento de sus obligaciones como para hacer valer las excepciones a las mismas.**  
**III. Derivado de lo antes expuesto, entre otras obligaciones fiscales, deben cumplir con lo preceptuado en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es del tenor siguiente:**

**“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:**

...”

**Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan**

**entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.**

**...”**

**El énfasis es nuestro.**

**De dicho precepto legal, se desprende que todas las erogaciones efectuadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, supuesto en el que se ubica la organización que nos ocupa, tal como se señaló en párrafos que anteceden; debe cumplir con los requisitos de deducción señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no se consideren remanente distribuible en términos del penúltimo párrafo del citado artículo 79, estableciéndose como única salvedad de no considerar como remanente distribuible las erogaciones no deducibles que no reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la supracitada Ley; sin que se advierta del referido penúltimo párrafo del artículo 79, que las deducciones autorizadas sólo deben observar lo estipulado en el artículo 147, o bien, en determinados artículos o capítulos del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**Ahora bien, del análisis al contenido del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que algunos artículos, tales como el 103, último párrafo remite al artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la procedencia de las deducciones derivadas de erogaciones realizadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles; es decir, que ante la remisión expresa del Título IV al Título II de la Ley que se viene analizando, se desprende que le resulta aplicable a XXX, además de los requisitos y límites señalados en el Título IV para que sus erogaciones no se consideren remanente distribuible, también lo establecido en el Título II de dicha Ley.**

**IV. En ese tenor, los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen en su parte conducente lo siguiente:**

**“Artículo 103.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:**

...

**Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.”**

**“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:**

...

**XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”**

**El énfasis es nuestro.**

**De lo antes transcrito, se desprende que existe un límite a las deducciones efectuadas, a XXX debe sujetarse, de conformidad con la interpretación armónica y aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 79, penúltimo párrafo, 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**En ese sentido, si bien XXX, no es persona física, también lo es, que al ser persona moral autorizada para recibir donativos deducibles, debe observar lo señalado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso concreto lo estipulado en el artículo 28, fracción XXX de la supracitada Ley.**

**V. Respecto a su segundo planteamiento, se le informa lo siguiente:**

**La regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014, señala lo siguiente:**

**“I.3.9.21. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las**

**sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.”**

**El énfasis es nuestro.**

**Como se puede apreciar de la regla antes transcrita, los pagos que efectúen, entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituirán remanente distribuible, siempre que los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores se encuentren vinculados con el objeto social previamente autorizado, que a su vez sean exentos para dichos trabajadores y cumplan con las formalidades en su contabilidad mencionadas en la regla en cita.**

**Por lo que, cualquier erogación efectuada en términos distintos a lo contemplado en dicha regla, se considerará remanente distribuible de conformidad con el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

#### **RESOLUTIVO:**

**Primero.- Se le tiene por presentado en tiempo y forma legal sus escritos presentados en la Administración General Jurídica el XXX.**

**Segundo.- Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una aplicación estricta a las mismas, esta Administración le informa que le resulta aplicable a XXX, lo establecido en los artículos 79, penúltimo párrafo y 82, sexto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en**

**relación con los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar los límites y requisitos de las deducciones por concepto de erogaciones efectuadas y que no se consideren remanente distribuible.**

**Tercero.- Por lo que respecta a su segundo planteamiento, esta Administración confirma su criterio en el sentido de que los pagos emitidos por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.**

**Cuarto.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

**VII. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.**

**VIII. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.**

**IX. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.**

**Quinto.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.**

**Sexto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares.**

La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.

**FECHA**

18 - Noviembre - 2014

**TEMA**

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

**SUBTEMA**

Donatarias Autorizadas

**ANTECEDENTES:**

“... 1. Antecedentes.

2. La naturaleza jurídica de XXXXXXXX es de beneficencia privada y sin fines de lucro, tiene por objeto social diversas actividades de conformidad con su acta constitutiva la cual se presenta como Anexo 3, entre otras, a través del XXXXXXXX. otorgar el beneficio de atención médica y hospitalización gratuita a enfermos de escasos recursos. Asimismo, sostener económicamente dentro de sus posibilidades la operación de la XXXXXXXX dependiente del XXXXXXXX, propiciar, auspiciar y sostener las investigaciones médicas y científicas que realice el XXXXXXXX tendientes a beneficiar la salud de los mexicanos. Además, otorgar becas a estudiantes de escasos recursos para que estudien en la XXXXXXXX. También, colaborar gratuitamente en la medida de sus posibilidades económicas, en todas las campañas de salud pública.

En este sentido, los ingresos de XXXXXXXX deberán aplicarse íntegramente a fomentar y

sostener las actividades de beneficio social que constituyen su objeto.

3. En términos del Directorio de Donatarias Autorizadas del SAT el cual se presenta como Anexo 2 en el presente escrito, el SAT considera a XXX como una institución de asistencia o beneficencia en términos del artículo 79, fracción VI de la LISR. El oficio de autorización para emitir comprobantes deducibles de la base para el cálculo del impuesto sobre la renta de número: XXX.

#### **II. Confirmación de criterio.**

Con base en los antecedentes antes descritos, se solicita a esta H. Autoridad la **CONFIRMACIÓN DE CRITERIO** sobre el siguiente punto:

- Que los pagos emitidos por XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante de XXX y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo, Título III de la LISR.

La solicitud de confirmación de criterio se basa en los razonamientos que se exponen a continuación. A fin de comprobar que XXX se encuentran (así) en una situación real y concreta se adjuntan al presente escrito el Directorio de Donatarias Autorizadas como Anexo 2 y las cédulas fiscales (así) de dicha entidad como Anexo 4.

#### **III. Disposiciones legales y consideraciones jurídicas que sustentan la confirmación de criterio.**

Con relación a las personas morales con fines no lucrativos (Título III), el artículo 79 de la LISR además de establecer un listado de las personas morales que no son contribuyentes del ISR en su penúltimo párrafo define las partidas que se consideran como remanente distribuible. En este sentido, dicha disposición atiende a los siguientes conceptos, aún cuando no se haya entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios:

- El importe de las omisiones o ingresos o las compras no realizadas o indebidamente registradas.

- Los préstamos que se efectúen a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes, salvo en los casos de sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

- Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la



**fracción IV del artículo 147 del mismo ordenamiento.**

**Dicho artículo también dispone que en el caso de que se determine remanente distribuible se deberá enterar el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible la tasa del 35%. Así, para efectos de calcular el remanente distribuible, el artículo 80 de la LISR dispone que de los ingresos obtenidos en ese periodo se deben disminuir las deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV de dicha Ley.**

**De esta manera, es pertinente mencionar la diferencia de cálculo del remanente distribuible correspondiente a personas morales con fines no lucrativos, Título III y el cálculo de la Utilidad Fiscal contemplada en el Título II. Así de conformidad con el artículo 9 de la LISR, la Utilidad Fiscal se calcula disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II así como la Participación de los Trabajadores en la Utilidades (en adelante PTU) de las empresas pagada en el ejercicio.**

**Conforme a lo anterior, el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR remite expresamente al Título IV, “De las personas físicas” al considerar como remanente distribuible las erogaciones que se efectúen y no sean deducibles en términos de este Título, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que no se reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma.**

**Para tales efectos, el Título IV de la LISR en su Capítulo X hace referencia específica a los requisitos de las deducciones. En este sentido, el artículo 147 enlista los requisitos de las deducciones permitidas para los contribuyentes personas físicas con ingresos por arrendamiento de inmuebles o enajenación o adquisición de bienes; el artículo 148 hace referencia a los conceptos no deducibles, y, por último, el artículo 149 establece los porcentajes máximos autorizados para la deducción de inversiones.**

**Con base en lo anterior, es importante resaltar la referencia que hace el artículo 79 al artículo 147 de la LISR para efectos de no incluir dentro de las erogaciones no deducibles que formen parte del remanente distribuible a aquellas que no reúnan los requisitos estipulados en la fracción IV de dicha disposición (referentes a que estén amparados con comprobantes fiscal, y que los pagos se realicen mediante el sistema financiero). Lo anterior, debido a que esta disposición hace especial énfasis en remitir la regulación de dicho supuesto al Título IV.**

**Sin embargo, con base en lo anterior, es indispensable hacer referencia a la distinta naturaleza jurídica de las personas morales con fines no lucrativos, Título III, con respecto a la naturaleza jurídica de las personas contempladas en el Título IV de la LISR, el cual prevé el régimen aplicable a las personas físicas.**

**De conformidad con lo previamente expuesto, la SCJN y los Tribunales Colegiados han destacado el trato diferenciado para las personas morales y para las personas físicas en las siguientes jurisprudencias:**

**RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007).**

**(LO TRANSCRIBE)**

**RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)**

**(LO TRANSCRIBE)**

**Con fundamento en los precedentes anteriores, las personas morales y las personas físicas cuentan con diferencias objetivas que permiten un tratamiento distinto con respecto a su regulación. En este sentido, la propia LISR regula ambas figuras en distintos Títulos y contempla distintos requisitos con relación a los conceptos que son deducibles.**

**Por otro lado, el Título IV también contempla el artículo 103 de la LISR, el cual señala las deducciones que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales podrán llevar a cabo. Asimismo, el último párrafo de dicha disposición establece que los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio deberán considerarse en términos del artículo 28 de la LISR.**

**No obstante lo anterior, aun tomando en consideración la distinta naturaleza jurídica de las personas morales y las personas físicas cabe realizar un análisis del artículo 103 en función de las actividades empresariales y profesionales de las personas físicas del Título IV en**

**comparación con la finalidad no lucrativa de las personas morales del Título III de la LISR. En términos del artículo 16 del CFF se entienden por actividades empresariales, entre otras, las comerciales que de conformidad con las leyes federales tengan ese carácter y de conformidad con el artículo 75 del Código de Comercio se reputan actos de comercio, entre otros, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial.**

**Con relación a las actividades profesionales, el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) define por exclusión a las actividades empresariales. Sin embargo, dichas actividades pueden ser entendidas como la prestación de un servicio a cambio de una remuneración.**

**De esta manera, las personas morales con fines no lucrativos del Título III tienen una naturaleza jurídica distinta a las personas físicas contempladas el artículo 103 de la LISR, pues la característica principal de las primeras es la ausencia del ánimo de lucro. Las Normas de Información Financiera establecen con respecto a las entidades con fines no lucrativos a la letra lo siguiente:**

**En una entidad con propósitos no lucrativos los patrocinadores (patronos, donantes, asociados, miembros) no reciben una retribución económica por sus aportaciones. Sus expectativas son el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el mantenimiento del patrimonio contable de la misma, como condición necesaria para que la entidad pueda realizar sus actividades de manera continua en el tiempo.**

**La entidad con propósitos no lucrativos tienen las siguientes características:**

**IV) Lleva a cabo transacciones no recíprocas por las cuales obtienen recursos de donantes que no reciben en contraprestación pagos o beneficios económicos.**

**V) Sus actividades de prestación de servicios, producción o venta de bienes persiguen cubrir, directa o indirectamente, fines de carácter social.**

**...**

**VI) No existe participación definida de propietario que pueda ser vendida, transferida o redimida, o que pueda transmitir derechos a la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad. Al no existir propietarios, no hay operaciones como la emisión y redención de acciones o partes sociales y pago de dividendos, utilidades o remanentes. Derivado de la reforma fiscal aprobada por el Congreso de la Unión que entró en vigor el 1º**

**de enero de 2014, se estableció una limitante para las personas morales en materia de deducciones de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores. La fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre (así) la Renta (LISR) dispone a la letra lo siguiente:  
(LO TRANSCRIBE)**

**En este sentido, cabe hacer referencia a la exposición de motivos de la iniciativa por la que se expide la LISR. En la iniciativa se consideró que la deducibilidad de los diversos conceptos remunerativos que el empleador entrega a sus empleados con independencia de que se encuentren gravados a nivel del trabajador derivaba en un tratamiento asimétrico. Por este motivo, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propuso acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la LISR. En consecuencia, sólo se permitió la deducción de hasta 41% (actualmente, la LISR dispone que sea del 47% o del 53% en caso de que no disminuyan las prestaciones en relación al año anterior) de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador.**

**Conforme la exposición de motivos de la iniciativa, dichos porcentajes guardan relación entre la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única (en adelante, IETU) derogada y la tasa del ISR empresarial para efectos de recuperar la base gravable del ISR y reducir la asimetría.**

**Es importante mencionar que la iniciativa contempló como conceptos sujetos a este límite, la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extra, prima vacacional y dominical, PTU de las empresas entre otros.**

**Como producto de dicha iniciativa el costo de la exención se le traslado al empleador. Más sin embargo y, particularmente, en atención a la exposición de motivos, los pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador no deberían contemplarse para el cálculo del remanente distribuible para el caso de las personas morales con fines no lucrativos, pues dichas figuras jurídicas nunca fueron sujetos del IETU.**

**Por todas las razones anteriormente expuestas, es posible determinar que no existe una disposición estrictamente aplicable al caso particular de las personas morales con fines no lucrativos, ya que sólo se desprende del propio artículo 79 la remisión expresa al título IV**

de la LISR. Dicho título como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan figuras jurídicas de naturaleza distinta a las de las personas morales del Título III. De esta manera, los pagos emitidos por mi representada por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores derivados de la actividad preponderante de las misma y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible.

...

Por lo anteriormente expuesto,

A esta H. Administración atentamente solicito:

**PRIMERO.-** Tenerme por presentado en los términos del presente escrito haciendo las manifestaciones que en el cuerpo del mismo se contienen.

**SEGUNDO.-** En virtud de que el artículo 79 hace una remisión expresa al título IV de la LISR, mismo que, como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan figuras jurídicas de naturaleza distinta a la de las personas morales del Título III, se me permita considerar que los pagos emitidos por XXXXXXXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante de la misma y, que a su vez, son ingresos exentos para dichos trabajadores, no sean tomados en cuenta para el cálculo del remanente distribuible.

**TERCERO.-** Reconocer la personalidad con la que me ostento y tener por autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de Federación a los citados en el proemio de este escrito.

**CUARTO.-** Confirmar a XXXXXXXX los criterios señalados en el presente documento.”

#### **CONSIDERANDOS:**

I. De la revisión al Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2014, y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), se desprende que XXX cuenta con autorización para recibir donativos deducibles en el rubro A.- Organizaciones Civiles y Fideicomisos Asistenciales-. contemplados en el artículo 79, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:  
“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

**VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:**

- a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.**
- b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.**

...

**Por ello, XXX al contar con autorización para recibir donativos deducibles, y ubicarse en el supuesto del artículo 79, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tributa en el Título III referente a personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, y en ese sentido, se encuentra sujeta al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos y obligaciones fiscales que resultan aplicables a dicha autorización.**

**II. Ahora bien, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente:**

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

...

**Del precepto legal anterior, se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entendiéndose por éstas aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa, son de aplicación estricta; en ese tenor, al establecer el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la Ley que se viene analizando, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible al no ser deducibles en términos de dicho Título;**

**claramente estamos ante una carga que debe, en el caso concreto XXX, cumplir; al ser una norma que establece el objeto del impuesto.**

**Por ello, las autoridades hacendarias al determinar los alcances de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, tendrán que estar a la aplicación estricta de la ley, por lo que no podrían aplicar las mismas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o bien igualdad de razón.**

**De acuerdo con lo anterior y de la interpretación estricta de la Ley, los contribuyentes deben apegarse a la aplicación de la misma sin distinción alguna, tanto para el cumplimiento de sus obligaciones como para hacer valer las excepciones a las mismas.**  
**III. Derivado de lo antes expuesto, entre otras obligaciones fiscales, deben cumplir con lo preceptuado en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es del tenor siguiente:**

**“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:**

**...**

**VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:**

- a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.**
- b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.**

**...**

**Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones**

de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

...”

El énfasis es nuestro.

De dicho precepto legal, se desprende que todas las erogaciones efectuadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, supuesto en el que se ubica la organización que nos ocupa, tal como se señaló en párrafos que anteceden; debe cumplir con los requisitos de deducción señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no se consideren remanente distribuible en términos del penúltimo párrafo del citado artículo 79, estableciéndose como única salvedad de no considerar como remanente distribuible las erogaciones no deducibles que no reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la supracitada Ley; sin que se advierta del referido penúltimo párrafo del artículo 79, que las deducciones autorizadas sólo deben observar lo estipulado en el artículo 147, o bien, en determinados artículos o capítulos del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, del análisis al contenido del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que algunos artículos, tales como el 103, último párrafo remite al artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la procedencia de las deducciones derivadas de erogaciones realizadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles; es decir, que ante la remisión expresa del Título IV al Título II de la Ley que se viene analizando, se desprende que le resulta aplicable a XXX, además de los requisitos y límites señalados en el Título IV para que sus erogaciones no se consideren remanente distribuible, también lo establecido en el Título II de dicha Ley.

IV. En ese tenor, los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto



sobre la Renta, establecen en su parte conducente lo siguiente:

**“Artículo 103.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:**

...

**Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.”**

**“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:**

...

**XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”**

**El énfasis es nuestro.**

**De lo antes transcrito, se desprende que existe un límite a las deducciones efectuadas, a XXX debe sujetarse, de conformidad con la interpretación armónica y aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 79, penúltimo párrafo, 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**En ese sentido, si bien XXX, no es persona física, también lo es, que al ser persona moral autorizada para recibir donativos deducibles, debe observar lo señalado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso concreto lo estipulado en el artículo 28, fracción XXX de la supracitada Ley.**

**III. Respecto a su segundo planteamiento, se le informa lo siguiente:**

**La regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014, señala lo siguiente:**

**“I.3.9.21. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de**

**servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.”**

**El énfasis es nuestro.**

**Como se puede apreciar de la regla antes transcrita, los pagos que efectúen, entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituirán remanente distribuible, siempre que los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores se encuentren vinculados con el objeto social previamente autorizado, que a su vez sean exentos para dichos trabajadores y cumplan con las formalidades en su contabilidad mencionadas en la regla en cita.**

**Por lo que, cualquier erogación efectuada en términos distintos a lo contemplado en dicha regla, se considerará remanente distribuible de conformidad con el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

#### **RESOLUTIVO:**

**Primero.- Se le tiene por presentado en tiempo y forma legal sus escritos presentados en la Administración General Jurídica el XXX.**

**Segundo.- Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una aplicación estricta a las mismas, esta Administración le informa que le resulta aplicable a XXX, lo establecido en los artículos 79, fracción VI y penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar los límites y requisitos de las deducciones por concepto de erogaciones efectuadas y que no se consideren remanente distribuible.**

**Tercero.- Por lo que respecta a su segundo planteamiento, esta Administración confirma su criterio en el sentido de que los pagos emitidos por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.**

**Cuarto.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

**IV. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.**

**V. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.**

**VI. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.**

**Quinto.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.**

**Sexto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares.**

**La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración**

Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.

**FECHA**

18 - Noviembre - 2014

**TEMA**

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

**SUBTEMA**

Donatarias Autorizadas

**ANTECEDENTES:**

1. XXX es una escuela de educación perteneciente al sector privado en los términos de la Ley General de Educación, reconocido por la Secretaría de Educación Pública, XXX. El XXX no tiene fines de lucro de conformidad con su acta constitutiva la cual se presenta en el escrito como Anexo 3. Su objeto social consiste en iniciar, promover, fomentar, estimular, patrocinar o directamente realizar, administrar y dirigir toda clase de actividades educacionales, de investigación científica y de difusión de la cultura. En este sentido, iniciar, promover, fomentar y patrocinar, subvencionar o fundar, administrar y dirigir escuelas vocacionales, profesionales, de graduados, técnicas de arte y oficio, y de cualquier otra clase. Con respecto a sus ingresos dicha acta constitutiva establece que se aplicarán íntegramente a fomentar las actividades educacionales, académicas, científicas y culturales que constituyen su objeto.

En términos del Directorio de Donatarias Autorizadas del SAT el cual se presenta como Anexo 2 en el presente escrito, el SAT considera al XXX como una sociedad o asociación de carácter civil dedicado a la enseñanza, de conformidad con la fracción X del artículo 79 de la LISR. Asimismo, el XXX cuenta con el oficio de autorización para emitir comprobantes

deducibles de la base para el cálculo del impuesto sobre la renta de número: XXX

## **II. Confirmación de criterio.**

Con base en los antecedentes antes descritos, se solicita a esta H. Autoridad la **CONFIRMACIÓN DE CRITERIO** sobre el siguiente punto:

- Que los pagos emitidos por el XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante del XXX y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo, Título III de la LISR.

La solicitud de confirmación de criterio se basa en los razonamientos que se exponen a continuación. A fin de comprobar que el XXX se encuentra en una situación real y concreta se adjuntan al presente escrito el Directorio de Donatarias Autorizadas como Anexo 2 y la cédula fiscal de dicha entidad como Anexo 4.

## **III. Disposiciones legales y consideraciones jurídicas que sustentan la confirmación de criterio.**

Con relación a las personas morales con fines no lucrativos (Título III), el artículo 79 de la LISR además de establecer un listado de las personas morales que no son contribuyentes del ISR en su penúltimo párrafo define las partidas que se consideran como remanente distribuible. En este sentido, dicha disposición atiende a los siguientes conceptos, aún cuando no se haya entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios:

- El importe de las omisiones o ingresos o las compras no realizadas o indebidamente registradas.

- Los préstamos que se efectúen a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes, salvo en los casos de sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

- Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 del mismo ordenamiento.

Dicho artículo también dispone que en el caso de que se determine remanente distribuible se deberá enterar el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible la tasa del 35%. Así, para efectos de calcular el remanente distribuible, el artículo 80 de la LISR dispone que de los ingresos obtenidos en ese periodo se deben disminuir las

**deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV de dicha Ley. De esta manera, es pertinente mencionar la diferencia de cálculo del remanente distribuible correspondiente a personas morales con fines no lucrativos, Título III y el cálculo de la Utilidad Fiscal contemplada en el Título II. Así de conformidad con el artículo 9 de la LISR, la Utilidad Fiscal se calcula disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulados obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II así como la Participación de los Trabajadores en la Utilidades (en adelante PTU) de las empresas pagada en el ejercicio.**

**Conforme a lo anterior, el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR remite expresamente al Título IV, “De las personas físicas” al considerar como remanente distribuible las erogaciones que se efectúen y no sean deducibles en términos de este título, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que no se reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma.**

**Para tales efectos, el Título IV de la LISR en su Capítulo X hace referencia específica a los requisitos de las deducciones. En este sentido, el artículo 147 enlista los requisitos de las deducciones permitidas para los contribuyentes personas físicas con ingresos por arrendamiento de inmuebles o enajenación o adquisición de bienes; el artículo 148 hace referencia a los conceptos no deducibles, y, por último, el artículo 149 establece los porcentajes máximos autorizados para la deducción de inversiones.**

**Con base en lo anterior, es importante resaltar la referencia que hace el artículo 79 al artículo 147 de la LISR para efectos de no incluir dentro de las erogaciones no deducibles que formen parte del remanente distribuible a aquellas que no reúnan los requisitos estipulados en la fracción IV de dicha disposición (referentes a que estén amparados con comprobantes fiscal, y que los pagos se realicen mediante el sistema financiero). Lo anterior, debido a que esta disposición hace especial énfasis en remitir la regulación de dicho supuesto al Título IV.**

**Sin embargo, con base en lo anterior, es indispensable hacer referencia a la distinta naturaleza jurídica de las personas morales con fines no lucrativos, Título III, con respecto a la naturaleza jurídica de las personas contempladas en el Título IV de la LISR, el cual prevé el régimen aplicable a las personas físicas.**

**De conformidad con lo previamente expuesto, la SCJN y los Tribunales Colegiados han**

**destacado el trato diferenciado para las personas morales y para las personas físicas en las siguientes jurisprudencias:**

**RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007).**

**(LO TRANSCRIBE)**

**RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)**

**(LO TRANSCRIBE)**

**Con fundamento en los precedentes anteriores, las personas morales y las personas físicas cuentan con diferencias objetivas que permiten un tratamiento distinto con respecto a su regulación. En este sentido, la propia LISR regula ambas figuras en distintos Títulos y contempla distintos requisitos con relación a los conceptos que son deducibles.**

**Por otro lado, el Título IV también contempla el artículo 103 de la LISR el cual señala las deducciones que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales podrán llevar a cabo. Asimismo, el último párrafo de dicha disposición establece que los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio deberán considerarse en términos del artículo 28 de la LISR.**

**No obstante lo anterior, aun tomando en consideración la distinta naturaleza jurídica de las personas morales y las personas físicas cabe realizar un análisis del artículo 103 en función de las actividades empresariales y profesionales de las personas físicas del Título IV en comparación con la finalidad no lucrativa de las personas morales del Título III de la LISR. En términos del artículo 16 del CFF se entienden por actividades empresariales, entre otras, las comerciales que de conformidad con las leyes federales tengan ese carácter y de conformidad con el artículo 75 del Código de Comercio se reputan actos de comercio, entre otros, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de**

**especulación comercial.**

**Con relación a las actividades profesionales, el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, IVA) define por exclusión a las actividades empresariales. Sin embargo, dichas actividades pueden ser entendidas como la prestación de un servicio a cambio de una remuneración.**

**De esta manera, las personas morales con fines no lucrativos del Título III tienen una naturaleza jurídica distinta a las personas físicas contempladas el artículo 103 de la LISR, pues la característica principal de las primeras es la ausencia del ánimo de lucro. Las Normas de Información Financiera establecen con respecto a las entidades con fines no lucrativos a la letra lo siguiente:**

**En una entidad con propósitos no lucrativos los patrocinadores (patronos, donantes, asociados, miembros) no reciben una retribución económica por sus aportaciones. Sus expectativas son el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el mantenimiento del patrimonio contable de la misma, como condición necesaria para que la entidad pueda realizar sus actividades de manera continua en el tiempo.**

**La entidad con propósitos no lucrativos tienen las siguientes características:**

- I) Lleva a cabo transacciones no recíprocas por las cuales obtienen recursos de donantes que no reciben en contraprestación pagos o beneficios económicos.**
- II) Sus actividades de prestación de servicios, producción o venta de bienes persiguen cubrir, directa o indirectamente, fines de carácter social.**

**...**

**III) No existe participación definida de propietario que pueda ser vendida, transferida o redimida, o que pueda transmitir derechos a la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad. Al no existir propietarios, no hay operaciones como la emisión y redención de acciones o partes sociales y pago de dividendos, utilidades o remanentes. Derivado de la reforma fiscal aprobada por el Congreso de la Unión que entró en vigor el 1º de enero de 2014, se estableció una limitante para las personas morales en materia de deducciones de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores. La fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre (así) la Renta (LISR) dispone a la letra lo siguiente:**



**(LO TRANSCRIBE)**

**En este sentido, cabe hacer referencia a la exposición de motivos de la iniciativa por la que se expide la LISR. En la iniciativa se consideró que la deducibilidad de los diversos conceptos remunerativos que el empleador entrega a sus empleados con independencia de que se encuentren gravados a nivel del trabajador derivaba en un tratamiento asimétrico. Por este motivo, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propuso acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingresos para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la LISR. En consecuencia, sólo se permitió la deducción de hasta 41% (actualmente, la LISR dispone que sea del 47% o del 53% en caso de que no disminuyan las prestaciones en relación al año anterior) de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador.**

**Conforme la exposición de motivos de la iniciativa, dichos porcentajes guardan relación entre la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única (en adelante, IETU) derogada y la tasa del ISR empresarial para efectos de recuperar la base gravable del ISR y reducir la asimetría.**

**Es importante mencionar que la iniciativa contempló como conceptos sujetos a este límite, la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extra, prima vacacional y dominical, PTU de las empresas entre otros.**

**Como producto de dicha iniciativa el costo de la exención se le traslado al empleador. Más sin embargo y, particularmente, atención a la exposición de motivos, los pagos que a su vez son ingresos exentos para el trabajador no deberían contemplarse para el cálculo del remanente distribuible para el caso de las personas morales con fines no lucrativos, pues dichas figuras jurídicas nunca fueron sujetos del IETU.**

**Por todas las razones anteriormente expuestas, es posible determinar que no existe una disposición estrictamente aplicable al caso particular de las personas morales con fines no lucrativos, ya que sólo se desprende del propio artículo 79 la remisión expresa al título IV de la LISR. Dicho título como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan figuras jurídicas de naturaleza distinta a las de las personas morales del Título III. De esta manera, los pagos emitidos por el XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores derivados de la actividad preponderante de las misma y que a su vez**

son ingresos exentos para dichos trabajadores no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible.

...

Por lo anteriormente expuesto, A esta H. Administración atentamente solicito:

**PRIMERO.-** Tenerme por presentado en los términos del presente escrito haciendo las manifestaciones que en el cuerpo del mismo se contienen.

**SEGUNDO.-** En virtud de que el artículo 79 hace una remisión expresa al título IV de la LISR, mismo que, como se analizó en párrafos precedentes, remite a disposiciones que regulan figuras jurídicas de naturaleza distinta a la de las personas morales del Título III, se me permita considerar que los pagos emitidos por el XXX por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores, derivados de la actividad preponderante de la misma y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no sean tomados en cuenta para el cálculo del remanente distribuible.

**TERCERO.-** Reconocer la personalidad con la que me ostento y tener por autorizados en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de Federación a los citados en el proemio de este escrito.

**CUARTO.-** Confirmar al XXX los criterios señalados en el presente documento.

#### **CONSIDERANDOS:**

I. Respecto a su primer planteamiento, se le informa lo siguiente:

I. De la revisión al Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2014, y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), se desprende que XXX, cuenta con autorización para recibir donativos deducibles en el rubro B.- Organizaciones Civiles y Fideicomisos Educativos-. contemplado en el artículo 79, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley

**General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.”**

**Por ello, el XXX al contar con autorización para recibir donativos deducibles, y ubicarse en el supuesto del artículo 79, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tributa en el Título III referente a personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, y en ese sentido, se encuentra sujeta al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos y obligaciones fiscales que resultan aplicables a dicha autorización.**

**II. Ahora bien, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente:**

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

**...”**

**Del precepto legal anterior, se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entendiéndose por éstas aquellas normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa, son de aplicación estricta; en ese tenor, al establecer el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la Ley que se viene analizando, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible al no ser deducibles en términos de dicho Título; claramente estamos ante una carga que debe, en el caso concreto XXX cumplir; al ser una norma que establece el objeto del impuesto.**

**Por ello, las autoridades hacendarias al determinar los alcances de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, tendrán que estar a la aplicación estricta de la ley, por lo que no podrían aplicar las mismas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o bien igualdad de razón.**

**De acuerdo con lo anterior y de la interpretación estricta de la Ley, los contribuyentes deben apegarse a la aplicación de la misma sin distinción alguna, tanto para el cumplimiento de sus obligaciones como para hacer valer las excepciones a las mismas.**

**III. Derivado de lo antes expuesto, entre otras obligaciones fiscales, deben cumplir con lo preceptuado en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual es del tenor siguiente:**

**“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:**

...

**X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.**

...

**Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.**

...”

**El énfasis es nuestro.**

**De dicho precepto legal, se desprende que todas las erogaciones efectuadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, supuesto en el que se ubica la organización que nos ocupa, tal como se señaló en párrafos que anteceden;**

debe cumplir con los requisitos de deducción señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no se consideren remanente distribuible en términos del penúltimo párrafo del citado artículo 79, estableciéndose como única salvedad de no considerar como remanente distribuible las erogaciones no deducibles que no reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la supracitada Ley; sin que se advierta del referido penúltimo párrafo del artículo 79, que las deducciones autorizadas sólo deben observar lo estipulado en el artículo 147, o bien, en determinados artículos o capítulos del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, del análisis al contenido del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que algunos artículos, tales como el 103, último párrafo remite al artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la procedencia de las deducciones derivadas de erogaciones realizadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles; es decir, que ante la remisión expresa del Título IV al Título II de la Ley que se viene analizando, se desprende que le resulta aplicable al XXX, además de los requisitos y límites señalados en el Título IV para que sus erogaciones no se consideren remanente distribuible, también lo establecido en el Título II de dicha Ley.

IV. En ese tenor, los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 103.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.”

“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”

**El énfasis es nuestro.**

**De lo antes transcrito, se desprende que existe un límite a las deducciones efectuadas, al cual XXX debe sujetarse, de conformidad con la interpretación armónica y aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 79, penúltimo párrafo, 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**En ese sentido, si bien XXX, no es persona física, también lo es, que al ser persona moral autorizada para recibir donativos deducibles, debe observar lo señalado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso concreto lo estipulado en el artículo 28, fracción XXX de la supracitada Ley.**

**II. Respecto a su segundo planteamiento, se le informa lo siguiente:**

**La regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014, señala lo siguiente:**

**“I.3.9.21. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.”**

**El énfasis es nuestro.**

**Como se puede apreciar de la regla antes transcrita, los pagos que efectúen, entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituirán**

**remanente distribuible, siempre que los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores se encuentren vinculados con el objeto social previamente autorizado, que a su vez sean exentos para dichos trabajadores y cumplan con las formalidades en su contabilidad mencionadas en la regla en cita.**

**Por lo que, cualquier erogación efectuada en términos distintos a lo contemplado en dicha regla, se considerará remanente distribuible de conformidad con el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**RESOLUTIVO:**

**Primero.- Se le tiene por presentado en tiempo y forma legal sus escritos presentados en la Administración General Jurídica el XXX.**

**Segundo.- Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una aplicación estricta a las mismas, esta Administración le informa que le resulta aplicable al XXX, lo establecido en la fracción X y penúltimo párrafo del artículo 79, en relación con los artículos 103, último párrafo y 28, fracción XXX todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar los conceptos que se consideran remanente distribuible.**

**Tercero.- Por lo que respecta a su segundo planteamiento, esta Administración confirma su criterio en el sentido de que los pagos emitidos por concepto de servicios subordinados a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para dichos trabajadores, no deben considerarse para el cálculo del remanente distribuible en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.**

**Cuarto.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

**I. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.**

**II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.**

**III. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.**

**Quinto.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.**

**Sexto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares.**

**FECHA**

**19 - Noviembre - 2014**

**TEMA**

**Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)**

**SUBTEMA**

**Donatarias Autorizadas**

**ANTECEDENTES:**

**I.- Que XXXX es una Asociación no contribuyente del Impuesto sobre la Renta (ISR), constituida al amparo de las leyes mexicanas. El objeto social de mi representada es la realización de actos encaminados a promover la educación en todos los ámbitos como son: fundar, construir, adquirir, arrendar y administrar los colegios sin fines de lucro, impartiendo enseñanza desde preescolar hasta bachillerato.**

**II.- Que en consecuencia a su objeto social, se tiene autorización para recibir donativos deducibles para el ISR, según autorización No. XXXXX, misma que puede ser ratificada en la publicación del Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 17 de junio de 2013.**

**III.- Que XXXXXX se encuentra sujeta a las disposiciones contenidas en el Título III de la Ley**



del ISR (LISR) vigente para 2014.

**IV.- Que XXXXXXXX cuenta con empleados y de dicha relación laboral se pagan salarios y una serie de prestaciones adicionales que se entregan como contraprestación por su trabajo, siendo los más relevantes al fondo de ahorro y los vales de despensa, mismos que califican como previsión social de acuerdo al artículo 7 de la LISR vigente para 2014, de acuerdo a la siguientes definición:**

**“Se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.”**

**V.- Para efectos de proveer a esa H. Administración de todo los elementos necesarios para resolver la confirmación de criterio objeto de esta promoción, bajo protesta de decir verdad, se manifiesta lo siguiente:**

**Dentro de las disposiciones establecidas en la LISR, vigente hasta el ejercicio fiscal de 2013, se encontraba el tratamiento aplicable a las erogaciones por concepto de previsión social. Al respecto, se establecía en el artículo 29 fracción VII de la LISR lo siguiente:**

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

**III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.**

**...”**

**Así bien, que en el caso de gastos de nómina los cuales incluyen conceptos de previsión social, el artículo 31 vigente a 2013, estableció las reglas para su deducción conforme a lo siguiente:**

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

**I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente**

...  
**XII. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.**  
...”

**VI.- Que si bien, hasta el ejercicio fiscal de 2013 se establecían reglas particulares para su implementación y deducción; de origen no había una limitante para hacer deducibles estas aportaciones para efectos del ISR.**

**VII.- Por otra parte, en el caso particular de las personas morales con contribuyentes del ISR, de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 95 de la LISR vigente hasta 2013, las personas morales con fines son lucrativos a que se refieren las fracción V, VI, VII, IX, X en la cual se ubica mi representada, XI, XIII, XVI, XVIII, XIX y XX de dicho precepto, consideraban remanente distribuible, entre otros, el importe de las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios.**

**VIII.- Que conforme al artículo 32 de la LISR vigente hasta 2013, no se planteaba algún porcentaje de no deducibilidad en el caso de previsión social, en específico, tratándose de fondo de ahorro y vales de despensa.**

**IX.- Por lo anterior, hasta el ejercicio fiscal de 2013, XXXXXXXX consideraba deducibles al 100% los gastos de previsión social toda vez que cumplían con los requisitos establecidos en el artículo 31 de la LISR vigente hasta dicho ejercicio y por lo tanto no se encontraba en el supuesto de determinar un remanente distribuible por dicha partida.**

**X.- Asimismo, el 11 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “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”; mismo que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014.**

**Que de dicha publicación se desprende la reforma al artículo 28 de la Ley del ISR (anteriormente artículo 32 de la LISR), el cual sujeta a los contribuyentes a limitar la deducción de las cantidades aportadas al plan de pensiones, sin que estos excedan de la**

cantidad que resulte aplicar el factor de 0.47 o 0.53, según el caso.

**XII.- Sin embargo, al ser mi representada una Asociación Civil (A.C.), tiene como objeto realizar un fin común, legal y no tiene carácter preponderante económico, mi representada está conformada por personas que buscan promover la educación y su fin no tiene ánimo de lucro, buscando alcanzar objetivos de carácter social sin incurrir en la especulación comercial.**

**XIII.- Por lo anterior, XXXXXXXX al ser una entidad con fines no lucrativos como se explicó en el punto anterior, no es contribuyente el ISR de conformidad con el Título III de la Ley de la materia, sin embargo, podría causar ISR sobre los gastos no deducibles.**

**Lo anterior refuerza los argumentos vertidos en la exposición de motivos del reciente proceso legislativo de reforma fiscal; donde precisamente se busca que cuando un contribuyente otorgue prestaciones deducibles a sus trabajadores, haya quien reconozca un efecto fiscal; en el caso de la reforma fiscal es el contribuyente que tiene la capacidad de pago quien reconoce un efecto limitado a la deducción.**

**Por lo tanto, el principio de simetría fiscal funcionaría perfectamente con una sociedad contribuyente del Impuesto sobre la Renta, sin embargo tratándose de XXXXXXXXX, estaríamos ante un caso donde, por la naturaleza propia de su constitución legal, la Asociación no es contribuyente del ISR y aun cuando ostenta la capacidad de pago no podría generar una relación tributaria ya que la Asociación no es contribuyente del ISR; por lo que no habría simetría fiscal que atender cuando ésta otorgue prestaciones total o parcialmente exentas a sus trabajadores.**

**XIV.- Cabe destacar que con base a lo anterior, la tesis P./J.42/97, emitida por el Pleno de nuestro máximo Tribunal, en la Novena Época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, de junio de 1997, página 36 establece lo siguiente; situación que es aplicable a nuestro caso particular.**

**(Lo transcribe)**

**...**

**XV.- Por otra parte, atendiendo la aplicación estricta de las disposiciones fiscales contenidas en la LISR es importante observar que la limitante para la deducción cuando se otorgan prestaciones total o parcialmente exentas a los trabajadores no es aplicable para el**

**caso de las personas morales no contribuyentes del Título III de la LISR ya que la disposición para la determinación del Remanente Distribuible a que hace referencia el artículo 79, penúltimo párrafo de la LISR refiere a las disposiciones contenidas en el Título IV y que concretamente se regulan en el artículo 147 respecto a los requisitos de las deducciones y artículo 148 respecto a las erogaciones no deducibles, siendo que ninguna de estas disposiciones aplicables a las personas morales no contribuyentes, contiene la limitante a que hace referencia el artículo 28 Fracción XXX que es aplicable a los contribuyentes del ISR.**

**En base a lo anterior, de la interpretación de las disposiciones fiscales, se entiende que dicha limitante no resulta aplicable a mi representada; como se observa:**

**“Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.”**

**(Énfasis añadido)**

**XVI. Como se observa, es posible identificar que mi representada con la naturaleza de Asociación Civil expresada anteriormente, no se encuentra en la misma situación jurídica no de aplicación de la Ley que un contribuyente del ISR. El principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. La**

interpretación anterior se refuerza con la disposición contenida en el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR; interpretando dicha norma en correlación con los artículos 147 y 148 de la misma Ley respecto a que los no contribuyentes del Título III de la LISR no son sujetos de la limitante de deducción por las prestaciones total o parcialmente exentas otorgadas a los trabajadores, lo anterior debido que ninguna de estas disposiciones aplicables a las personas morales no contribuyentes, contiene la limitante a que hace referencia el artículo 28 fracción XXX que sí es aplicable a otros contribuyentes.

XVII.- Por otra parte, como se ha señalado a lo largo del presente documento, la finalidad de mi representada, al no ser contribuyente del ISR, es llevar a cabo su objeto social el cual consiste en la realización de actos encaminados a promover la educación en todos sus aspectos. De esta forma, si la intención de las disposiciones fiscales fuera que mi representada pagara el ISR por el otorgamiento de prestaciones total o parcialmente exentas a sus trabajadores, esta situación impediría que los recursos que obtenga mi representada se destine al cumplimiento de su objeto social y consecuentemente la naturaleza propia de la sociedad se vería distorsionada.

XVIII.- En relación con las razones de negocios que motivan la operación que se plantea en la presente promoción, mi representada, en su carácter de Asociación Civil dedicada a la enseñanza, misma que se encuentra autorizada para recibir donativos, cuenta con empleados, a quienes se les paga un salario y una serie de prestaciones de previsión social, entre las más importantes; fondo de ahorro y vales de despensa. En este sentido, se desea obtener una confirmación respecto que las cantidades total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores no son sujetas a la limitante de deducción para la determinación del remanente distribuible a que se refiere el artículo 79 de la LISR.

...

Por lo anteriormente expuesto, y conforme a los artículos 18, 18-A y 19 del CFF, atentamente solicito:

**PRIMERO:** Que con fundamento en los artículos 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación, se tenga por presentado en tiempo y forma el presente documento.

**SEGUNDO:** Se confirme a XXXXXXXX, considerando los antecedentes planteados en este caso en particular que por ser un no contribuyente del ISR en términos del Título III de la LISR no se determinará remanente distribuible por la limitante a la deducción para efectos

del ISR derivado de las prestaciones total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores.”

**CONSIDERANDOS:**

VI. De la revisión al Anexo 14 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2014, y de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx), se desprende que XXXXXXXX, cuenta con autorización para recibir donativos deducibles en el rubro B.- Organizaciones Civiles y Fideicomisos Educativos-. contemplado en el artículo 79, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.”

Como se puede apreciar, al contar la organización que nos ocupa con autorización para recibir donativos deducibles, y ubicarse en el supuesto del artículo 79, fracción X, tributa en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta referente a personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, estando obligada a cumplir con todos y cada uno de los requisitos y obligaciones fiscales que resultan aplicables a dicha autorización.

VII. Ahora bien, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, establece en su parte conducente:

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

...”

Del precepto legal anterior, se desprende que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entendiéndose por éstas aquellas normas que se refieren al

**sujeto, objeto, base o tarifa, son de aplicación estricta.**

**En ese tenor, al establecer el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la Ley que se viene analizando, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible al no ser deducibles en términos de dicho Título; claramente estamos ante una carga que debe, en el caso concreto XXXXXXXX cumplir; al ser una norma que establece el objeto del impuesto.**

**Por ello, las autoridades hacendarias al determinar los alcances de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares o excepciones a las mismas, tendrán que estar a la aplicación estricta de la ley, por lo que no podrían aplicar las mismas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o bien igualdad de razón.**

**De acuerdo con lo anterior y de la interpretación estricta de la Ley, los contribuyentes deben apegarse a la aplicación de la misma sin distinción alguna, tanto para el cumplimiento de sus obligaciones como para hacer valer las excepciones a las mismas.**

**VIII. Bajo esta tesitura, resulta importante mencionar que las personas morales que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, entre otras obligaciones fiscales, deben cumplir con lo señalado en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual establece en su parte conducente lo siguiente:**

**“Artículo 79.- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:**

**...**

**X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley**

**...**

**Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan**

**entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.**

**...”**

**El énfasis es nuestro.**

**De dicho precepto legal, se desprende que todas las erogaciones efectuadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles deben observar lo dispuesto en el Título IV de la propia Ley impositiva, para que las erogaciones que efectúen no se consideren remanente distribuible; supuesto en el que se ubica XXXXXXXXXX, toda vez que tal como se señaló en párrafos que anteceden; debe cumplir con los requisitos de deducción señalados en el Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no se consideren remanente distribuible en términos del penúltimo párrafo del citado artículo 79, estableciéndose como única salvedad de no considerar como remanente distribuible las erogaciones no deducibles que no reúnan los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la supracitada Ley; sin que se advierta del referido penúltimo párrafo del artículo 79, que las deducciones autorizadas sólo deben observar lo estipulado en el artículo 147, o bien, en determinados artículos o capítulos del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**IX. En ese orden de ideas, tal y como se señala en el numeral anterior, del análisis al contenido del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se observa que algunos artículos, tales como el 103, último párrafo, en relación con el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalan lo siguiente:**

**“Artículo 103.- Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:**



...  
Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de esta Ley.”

“Artículo 28.- Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...  
XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.”

El énfasis es nuestro.

De lo antes transcrito, se desprende que el último párrafo del artículo 103, remite al artículo 28, para efecto de determinar la procedencia de las deducciones derivadas de erogaciones realizadas, entre otros, por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles; ya que de la remisión expresa del Título IV al Título II de la Ley que se viene analizando, se desprende que resulta aplicable a XXXXXXXXX, no considerar como remanente distribuible las erogaciones que reúnan con los requisitos y límites señalados en el Título IV, así como el Título II de dicha Ley.

Asimismo, se observa que existe un límite a las deducciones efectuadas, la cual debe sujetarse la organización que nos ocupa, de conformidad con la interpretación armónica y aplicación estricta del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 79, penúltimo párrafo, 103, último párrafo y 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe señalar que, sí bien XXXXXXXX, no es persona física, lo cierto es que al ser persona moral autorizada para recibir donativos deducibles, debe observar lo señalado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso concreto lo estipulado en el artículo 28, fracción XXX de la supracitada Ley.

X. Finalmente, la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de octubre de 2014, es del tenor siguiente:

“I.3.9.21. Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI,

**XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV del artículo 79 de la Ley del ISR, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos y las sociedades de inversión, señalados en el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley mencionada, podrán no considerar remanente distribuible los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de las actividades que se mencionan en las disposiciones citadas, así como en la autorización correspondiente, en su caso, y que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores.**

**Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable siempre que las personas morales, fideicomisos y sociedades de inversión señaladas lleven en su contabilidad un control, de forma detallada, analítica y descriptiva, de los pagos por concepto de remuneración exentos correspondientes a los servicios personales subordinados de sus trabajadores directamente vinculados en el desarrollo de su actividad o autorización correspondiente.”**

**El énfasis es nuestro.**

**Como se puede apreciar de la regla antes transcrita, los pagos que efectúen, entre otros, las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, en términos del artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no constituirán remanente distribuible, siempre que los pagos por concepto de servicios personales subordinados realizados a sus trabajadores se encuentren vinculados con el objeto social previamente autorizado, que a su vez sean exentos para dichos trabajadores y cumplan con las formalidades en su contabilidad mencionadas en la regla en cita.**

**Por ende, cualquier erogación efectuada en términos distintos a lo contemplado en dicha regla, se considerará remanente distribuible de conformidad con el artículo 79, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

**RESOLUTIVO:**

**Primero.- Se le tiene por presentado en tiempo y forma legal su escrito presentado en XXXXX el XXXXX.**

**Segundo.- Se admiten las pruebas que acompañó a su escrito.**

**Tercero.- Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las**

**disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una aplicación estricta a las mismas, esta Administración confirma su criterio en el sentido de que no se determinará remanente distribuible por la limitante a la deducción para efectos del impuesto sobre la renta derivado de las prestaciones total o parcialmente exentas entregadas a los trabajadores, siempre que dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la regla I.3.9.21. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.**

**Cuarto.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:**

**IV. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.**

**V. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.**

**VI. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.**

**Quinto.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.**

**Sexto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares**

**La resolución que se emite con base en las disposiciones legales vigentes y se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la**

**presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.**