

Ingresos por donativos, ¿causan el IETU?



PREÁMBULO

En una primera aproximación interpretativa –para efectos del impuesto empresarial a tasa única (IETU)– parecería que la percepción de ingresos por donativos no pagará el referido gravamen, sólo en el caso de que éstos sean percibidos por donatarias autorizadas como parte de sus ingresos ordinarios destinados a sus fines, y no se distribuya remanente, salvo en los casos de excepción, al cumplirse el supuesto de exención previsto por el artículo 4, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), y que en caso contrario estarían gravados.

Sin embargo, una reflexión más profunda sobre las disposiciones aplicables, nos conduce a sostener que los ingresos por donativos no son objeto de este impuesto por el hecho de no quedar comprendidos dentro de los supuestos de causación –en ningún caso–, con independencia de los fines mercantiles o no de la persona que los obtenga, como se demuestra más adelante en este tema de estudio.

Las exenciones tributarias
versus la no sujeción



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

69

PUNTOS FINOS

El numeral en cita establece lo siguiente:

4. No se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los siguientes ingresos:

...

III. Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, **autorizados para recibir donativos deducibles** en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado.

OBJETO DE LAS CONTRIBUCIONES

Toda ley tributaria debe de contener en forma clara y precisa cuál es su objeto, es decir, "lo que grava", entendiendo el término como *la realidad económica sujeta a imposición*. Un ejemplo de ello sería la renta obtenida; el patrimonio y el consumo de bienes y servicios, entre otros. Así, tal término, es decir, el objeto, queda precisado a través del hecho imponible, también denominado como "presupuesto" o "hipótesis de causación".

Así, en el caso del impuesto sobre la renta (ISR), conforme al artículo 1 de la ley de la materia y demás relativos, se puede afirmar válidamente que su objeto es el total de los ingresos que perciben las personas físicas y morales que son sujetos del mismo, por lo cual toda cantidad que tenga la connotación de un ingreso, representará un ingreso acumulable para efectos de esa contribución, salvo disposición expresa en contrario.

En el caso del IETU, su objeto se encuentra delimitado, según lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al ingreso bruto que perciben las personas físicas y morales residentes en México por los actos o actividades descritos en el artículo 1, a saber: **(i)** enajenación de bienes; **(ii)** prestación de servicios independientes, y **(iii)** otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, sin perjuicio de las deducciones y créditos previstos por la propia ley.

En otras palabras, el objeto de este otro gravamen es de naturaleza **restrictiva**, pues sólo se grava el ingreso que se obtenga con motivo de los actos o actividades anteriormente precisados.

En efecto, conforme a lo resuelto recientemente por el Pleno de la SCJN al determinar que el IETU no vulnera los principios constitucionales de

equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, estableció que **su objeto** se encuentra **delimitado** en tal ordenamiento, señalando que éste corresponde a los **"ingresos brutos"**, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.

Los ministros argumentaron que el tributo tiene como hecho imponible, la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades consistentes en: **(i)** la enajenación de bienes, **(ii)** la prestación de servicios independientes, y **(iii)** el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la propia ley, que a la letra señala:

1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, **por los ingresos que obtengan**, independientemente del lugar en donde se generen, **por la realización de las siguientes actividades:**

I. Enajenación de bienes.

II. Prestación de servicios independientes.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

...

En esa tesitura, habría que considerar que, si bien es cierto, el legislador tiene amplísimas facultades para determinar la creación de los tributos, seleccionando libremente el objeto a gravar, y fijando los demás elementos esenciales del mismo, no menos cierto es que su actuación debe sujetarse al debido cumplimiento de los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

EXENCIONES TRIBUTARIAS

En ese orden de ideas, las **exenciones fiscales** otorgadas por el legislador también se encuentran sujetas al cumplimiento de los referidos principios tributarios, pues al tratarse de excepciones mediante las cuales, conservándose la relación jurídico-tributaria, se libera de la obligación material del pago de las contribuciones, es claro que esas excepciones se integran al sistema del tributo de que se trate.

Por tanto, si el establecimiento de las contribuciones es una potestad exclusiva del legislador, sujeta al cumplimiento de los requisitos exigidos por la CPEUM para ello, es obvio que su liberación no puede ser otorgada de otra manera, sino por el

propio creador del tributo y siguiendo los mismos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria anteriormente referidos.

En materia tributaria, el nacimiento de un crédito fiscal se encuentra delimitado por tres momentos esenciales: **(i)** causación, **(ii)** determinación en cantidad líquida y **(iii)** pago.

Al respecto, esos momentos se pueden explicar e identificar de manera sencilla, como sigue: **(i)** la causación tiene que ver con la realización por parte del sujeto pasivo de alguno de los actos, hechos o situaciones jurídicas previstas por la ley, como hipótesis de causación o en otras palabras, **con el objeto del tributo**; **(ii)** la determinación en cantidad líquida, dependiendo del tributo, puede darse de manera simultánea o sucesiva a su causación o nacimiento, y consiste en la aplicación de la tasa o tarifa prevista por la ley a la base gravable, para su cuantificación (*quantum*), y **(iii)** el momento de su pago, el cual se refiere a la fecha o plazo señalado por la ley para su cumplimiento.

Lo anterior encuentra fundamento en lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), el cual establece, de manera esencial, que: **(i)** las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (hipótesis de causación) previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; **(ii)** que esas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación (*quantum*), y **(iii)** que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

El mencionado artículo del CFF es del tenor siguiente:

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 le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...

En cuanto al nacimiento del tributo, de igual manera lo sostiene doctrinariamente Adolfo Rioja Vizcaíno,¹ en su obra *Derecho Fiscal*:

El tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida...

Agregando, además:

...la determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley...

Y continúa el autor:

*...aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley.² Una vez que el tributo **ha nacido** y se encuentra determinado en **cantidad líquida**, surge la obligación de **pagarlo** o enterarlo al fisco.³*

No obstante, el legislador tiene facultades para otorgar la dispensa del pago del tributo a pesar de que éste se haya causado, previa su justificación constitucional, inclusive por razones extrafiscales. Así surge en el Derecho Fiscal la figura de las **exenciones tributarias**, la cual trae como consecuencia que no obstante que se haya producido el hecho imponible o el presupuesto de causación del tributo, no surja la obligación pecuniaria de su pago, en beneficio de los destinatarios de la norma de excepción, de manera total o parcial.

En el ISR, se pueden citar como ejemplos de ingresos exentos para las personas físicas: **(i)** las prestaciones al salario mínimo; **(ii)** la enajenación de casa habitación, bajo ciertos requisitos; **(iii)** los que se reciban por herencia o legado; **(iv)** los donativos entre cónyuges y ascendientes y descendientes en línea recta, cumpliendo ciertos requisitos.

Por otra parte, en el impuesto al valor agregado (IVA) podemos enunciar como actos o actividades exentos, entre otros: **(i)** la enajenación del suelo, construcciones destinadas a casa habitación, y **(ii)** la enajenación de libros, periódicos y revistas. Y en el caso del IETU, todos aquellos ingresos previstos en el artículo 4 de su ley.

¹ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Vigésima edición. Editorial Themis. México, 2008. Pág. 92

² *Op. cit.* Págs. 92 y 93

³ *Op. cit.* Pág. 94

Como se puede observar, la característica común en todos estos casos de excepción es que el impuesto primero se causa, debido a que se trata de actos o actividades comprendidos dentro del objeto del impuesto respectivo, pero éste no se paga en virtud de la existencia de una norma de exención.

Para mayor claridad en el caso del IETU pueden citarse, como ejemplos de lo anterior, las enajenaciones de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, los cuales son objeto del IETU, por lo dispuesto en la fracción I del artículo 1 de la ley de la materia, el cual se causa con motivo de su enajenación, pero no lo pagan, conforme a lo dispuesto, a su vez, por la fracción VI del artículo 4 de la LIETU, que los exenta de su pago.

LA NO SUJECCIÓN O LAS ACTIVIDADES NO OBJETO

Resulta importante precisar la distinción entre la no sujeción a un tributo, y una norma de exención. En el primer caso, el hecho o acto jurídico realizado no es previsto por la ley como objeto del tributo de que se trate. Entonces, con motivo de su realización, no emerge una contribución a la vida jurídica.

Sin embargo, en el segundo caso, en la exención, el sujeto realiza un acto o actividad previsto en la ley como hipótesis de causación del tributo, y no obstante haber emergido la contribución a la vida jurídica, el sujeto queda exceptuado de su pago en virtud de la norma de exención; de tal suerte que el impuesto se causa, pero no se paga.

En ese contexto, debe decirse que los actos que **no son objeto del impuesto son aquellos que el legislador no incluyó como hipótesis de causación del tributo, quedando fuera de su alcance y, por consecuencia, de su aplicación**, pues tales hipótesis de hecho no encuadran en las conductas exigidas por la norma para ser consideradas afectas al pago del tributo. Así, en ese razonamiento, tales actos o actividades no pagan el tributo **porque no se causa**, al no encuadrar esa conducta en alguna de las hipótesis previstas por la norma como presupuesto de su causación.

La **no sujeción** guarda, pues, una relación muy diversa a la figura de la **exención**. Tal diferencia se da en el hecho de que en los supuestos exentos, al tratarse de actos o actividades que sí son objeto del tributo, el impuesto se causa, pero no se paga, en virtud de existir una norma

de excepción que faculta al sujeto que encuadre en esa conducta especial a no pagar el tributo previamente causado.

Ello no ocurre en el supuesto de no sujeción, pues al realizarse un acto o actividad que no es objeto del impuesto, el tributo nunca se causa y, por tanto, no requiere de una norma especial que libere de su pago, pues no existe nada que pagar que se hubiere causado previamente.

Como ejemplos de actos o actividades **no objeto** de los tributos se pueden citar, para el caso del ISR: **(i)** los aumentos de capital; **(ii)** las primas obtenidas por la colocación de acciones, y **(iii)** la revaluación de activos, por disposición expresa de la propia ley –artículo 17, segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

En el caso del IVA, tenemos: **(i)** la transmisión de propiedad por causa de muerte, **(ii)** los donativos en ciertos casos, **(iii)** los salarios, por disposición expresa de la propia ley (artículo 8, segundo párrafo, y 14, segundo párrafo), **(iv)** las fluctuaciones cambiarias, ganancias inflacionarias, y **(v)** ingresos por prescripción, condonación de deudas, pago de dividendos, entre otros (artículo 1 aplicado a *contrario sensu*).

Para el caso del IETU, se tienen entre otros: **(i)** el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que dé lugar al pago de regalías, por disposición expresa de la propia ley (artículo 3, segundo párrafo), y **(ii)** por disposición expresa, las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de la LIETU. Asimismo, agregaríamos, entre otros: **(iii)** los ingresos por prescripción, condonación de deudas y **(iv)** a los **ingresos por donativos**, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la ley de la materia, interpretado a *contrario sensu*.

En ese contexto, téngase presente que cuando el propio legislador aclara o señala, ya sea en los documentos atinentes al proceso legislativo o en la propia ley, el alcance de una disposición normativa indicando su sentido y los límites de la misma, concretando aquello que queda comprendido o no en sus ámbitos de validez personal, temporal, espacial o material (objeto), realiza lo que en Derecho se conoce como “interpretación auténtica” y cuyo ejercicio se observa en los casos citados con antelación, pues es el propio legislador el que señala que esos actos o actividades no son objeto del tributo en cuestión.

Por ese motivo, fuera de estos casos y ante la imposibilidad práctica de prever en la descripción de una norma todas aquellas situaciones que se puedan presentar en la vida real, y que puedan o no quedar comprendidas dentro del supuesto normativo de que se trate, le corresponde al intérprete dilucidar de manera sistemática y armónica, tanto la naturaleza, como el alcance de la porción normativa sujeta a estudio.

Así, en el caso de los ingresos por donativos para efectos del IETU, a continuación analizaremos si efectivamente se está frente a ingresos que no son objeto de este impuesto o si siéndolo, éstos se encuentran exentos por disposición expresa de la propia ley.

INGRESOS POR DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IETU

Como se ha comentado, el propósito total del presente estudio es demostrar que los ingresos percibidos por concepto de donativos **no son objeto** del IETU, en virtud de no encontrarse en alguno de los supuestos que la propia ley señala en su artículo 1, como hipótesis de causación; distinguiéndolos de la figura de la exención prevista en el artículo 4, fracción III de la LIETU, que señala como uno de los **supuestos de exención** del pago del impuesto, a los ingresos percibidos por las **donatarias autorizadas**, con el cumplimiento de ciertos requisitos.

Podemos afirmar que el IETU se causa única y exclusivamente cuando se realiza alguno de los actos o actividades previstos en el artículo 1 de su propia ley, como hipótesis de causación, a saber: **(i)** la enajenación de bienes, **(ii)** la prestación de servicios independientes, y **(iii)** el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Por tanto, si el artículo 4 de la ley relativa dispone que no se pagará el impuesto por los ingresos que en el mismo se precisan, al tratarse de una norma de exención, debe necesariamente entenderse que en estos casos el impuesto primero se causa –por tratarse de actos o actividades que caen dentro de alguno de los supuestos de causación–, pero que el legislador estimó conveniente exentarlos de su pago.

Sin embargo, esto último no ocurre en el caso sujeto a estudio, pues siendo los ingresos por donativos, actos o actividades que no se encuentran previstos como hipótesis de causación del impuesto en el mencionado artículo 1, debe entonces reconocerse que esos ingresos **no son objeto** de

“Podemos afirmar que el IETU se causa única y exclusivamente cuando se realiza alguno de los actos o actividades previstos en el artículo 1 de su propia ley...”

este impuesto, por lo cual, no emerge un impuesto a la vida jurídica con motivo de su percepción y, por tanto, *si no nace un tributo, tampoco cabe exentarlo o liberarlo de su pago mediante una norma de excepción*. Lo que procede es simplemente reconocer que en estos casos no se causa este impuesto.

Al establecer la diferencia existente entre la **exención** de impuestos y el régimen fiscal de **no sujeción**, es conveniente tener presente los criterios pronunciados en ese sentido por el Poder Judicial de la Federación (PJF) en múltiples resoluciones, entre las que se encuentra la siguiente:

EXENCIÓN DE IMPUESTOS O DERECHOS, ES UNA SITUACIÓN JURÍDICAMENTE DIFERENTE AL RÉGIMEN FISCAL DE NO SUJECIÓN. *La diferencia entre **exención** y **no sujeción** reside en que **en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente**. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de sus deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. **En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible; al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos**. A través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una*

interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible. De esta manera, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero en este caso, aun verificándose la subvención de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de la subvención, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser dejado dentro del hecho imponible del supuesto de exención. En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero. Naturalmente, esta situación redunda prima facie en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extra fiscales) el legislador considera preferible.

Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito.

Revisión contenciosa administrativa 213/92. Universidad Nacional Autónoma de México. 29 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Como se puede apreciar, la distinción entre una norma de exención y la no sujeción es de la mayor importancia para el tema sujeto a estudio, debido a que su correcta interpretación permitirá realizar una aplicación puntual de las disposiciones de mérito, permitiendo arribar a la siguiente conclusión:

Los ingresos por donativos no son objeto del IETU, por tanto no se causa ese impuesto con motivo de su percepción ni existe en consecuencia obligación de pagar cantidad alguna por este impuesto, aún en el caso de que sean percibidos por una donataria autorizada.

Los demás ingresos que perciba una donataria que correspondan a alguno de los actos o actividades previstos en el artículo 1 de la LIETU, sí causarán el impuesto y surgirá la obligación de su

pago, excepto en el caso en el cual se cumplan los requisitos de exención previstos en el artículo 4, fracción III de la citada ley (donataria autorizada). En esa situación, no obstante que el impuesto sí se cause, no se pagará, al amparo de esa norma de exención.

Esto es así, puesto que tal dispositivo, cumpliendo los requisitos que en el mismo se contienen, exenta a la generalidad de los ingresos que perciben las donatarias autorizadas por los actos o actividades que son objeto del tributo, pero sin llegar al extremo de considerar que también exenta a los ingresos por donativos recibidos, pues éstos no son objeto de tal impuesto por el solo hecho de serlo.

Con la finalidad de robustecer las conclusiones anteriores, conviene tener presente la naturaleza jurídica de los donativos, siendo necesario para ello acudir a lo dispuesto por el Código Civil Federal (CCF), y aplicar supletoriamente la materia común, como sigue:

Capítulo I “De las Donaciones en General”

2332. Donación es un contrato por el que **una persona transfiere a otra, gratuitamente, una parte o la totalidad de sus bienes presentes.**

2334. La donación puede ser pura, **condicional, onerosa o remuneratoria.**

2335. Pura es la donación que se otorga en términos absolutos, y **condicional la que depende de algún acontecimiento incierto.**

2341. La donación puede hacerse verbalmente o por escrito.

De lo anterior, se pone de manifiesto que la naturaleza misma del contrato de donación, emanada del texto legal, dispone que éste es un contrato mediante el cual se transmite la propiedad de un bien de una persona a otra, de manera gratuita, pudiendo ser condicionada.

En la mayoría de los casos, tratándose de donatarias autorizadas, se puede afirmar que los ingresos por donativos que regularmente perciben se equiparan a una donación condicionada, pues la existencia del contrato tiene de por medio la observancia de una condición cuyo cumplimiento hace perfecta la donación, siendo ésta la aplicación del donativo destinado a lograr el objeto social de la donataria, es decir, a sus fines, pues si tal donativo estuviese destinado a alguna otra actividad, dejaría de encontrarse en el supuesto, y podría ser revocable.

En tal sentido, el legislador, al normar este contrato, previó la naturaleza del mismo, como gratuito



y en posibilidad de estar sujeto al cumplimiento de una condición, sin que por ello deba entenderse de ningún modo legal o doctrinal que se trate de una contraprestación.

De tal forma que la naturaleza misma del contrato impide que se tenga por cierta alguna operación de las contenidas en el artículo 1 de la LIETU, dado que de ninguna manera se podría considerar que el ingreso percibido en calidad de donativo fuese a causa de una enajenación.

Asimismo, la misma naturaleza de ese instrumento tampoco supone la prestación de un servicio personal independiente, pues al tenerse la facultad de destinar el donativo libremente a cualquier actividad que tenga por finalidad cumplir con el objeto social de la donataria, y no existir una contraprestación que impacte directamente al donante, no puede sugerirse tampoco que se trate de la prestación de un servicio.

Por último, tampoco podría equipararse a la obtención de un ingreso derivado del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, lo que me lleva a concluir que no existe modo alguno que permita considerar a los ingresos por donativos como afectos al pago del impuesto al no ser objeto del mismo.

COMENTARIO FINAL

En materia tributaria es importante identificar con claridad el objeto de las contribuciones, como la realidad económica sujeta a imposición.

Al mismo tiempo, deben identificarse aquellos hechos o situaciones previstos en la ley de que se trate, calificados o calificables como actos o actividades no objeto del tributo o bien, como exentos del mismo, en el entendido de que los ingresos, actos o actividades exentos serán exclusivamente aquellos que la ley de la materia así lo determine de manera expresa.

Mientras que los ingresos, actos o actividades no objeto, lo serán, tanto aquellos que la ley de la materia reconozca como tales (interpretación auténtica), como todos los que no queden comprendidos dentro del hecho imponible, por exclusión.

Por último, y con apoyo en los razonamientos vertidos a lo largo del presente tema de estudio, podemos afirmar que toda percepción de donativos constituye un ingreso no objeto del IETU, con independencia de si el perceptor del ingreso es una persona moral o una física, con actividades empresariales o no lucrativas, por la sencilla razón de que al margen de la calidad personal del perceptor de este tipo de ingresos o de su actividad lucrativa o no lucrativa, lo cierto es que la percepción de un ingreso por donativo no constituye un presupuesto de causación de este impuesto, conforme a lo dispuesto por el artículo 1 de la LIETU, motivo por el cual, en todos los casos, sin importar la calidad de la persona que lo perciba o la mercantilidad o no de sus actividades, **tales ingresos en ningún caso podrán ser considerados como objeto del IETU.** 🏠