

Vicisitudes de la fiscalidad del deporte en México

Vicissitudes of sports taxation in Mexico

Sonia VENEGAS ÁLVAREZ*

RESUMEN: Si bien es cierto que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos cuando haya una manifestación de capacidad económica, el poder legislativo se encuentra facultado para establecer las excepciones a dicha obligación. De tal suerte, el legislador ha establecido regímenes fiscales de exención o con múltiples beneficios para algunas asociaciones deportivas con la intención de incentivar el deporte y la cultura física siempre que no exista la obtención de un lucro. Sin embargo, hay contratos atípicos celebrados por dichas asociaciones que han generado controversias jurisdiccionales. La autoridad fiscal considera que hay una ganancia lucrativa y las asociaciones consideran que tales ingresos no gozan de tal naturaleza y, por ende, no deben gravarse. Esta situación que se ha tenido que resolver en los órganos jurisdiccionales.

PALABRAS CLAVES: Fiscalidad del Deporte; Patrocinio; Entidades no lucrativas; planeación fiscal; licencia de uso o goce temporal de marca.

* Licenciada en Derecho y Doctora en Derecho Fiscal por la UNAM, profesora de tiempo completo en la Facultad de Derecho de la UNAM, miembro del Sistema Nacional de Investigadores Conahcyt, nivel I. Contacto: <svenegas@derecho.unam.mx>. Fecha de recepción: 05/07/2023. Fecha de aprobación: 24/07/2023.

ABSTRACT: While it's true that the Political Constitution of the United Mexican States, in its Article 31, Section IV, establishes the obligation to contribute to public expenses when there is a manifestation of economic capacity, the legislative branch is empowered to establish exceptions to this obligation. As a result, the legislature has established tax regimes of exemption or with multiple benefits for certain sports associations with the intention of promoting sports and physical culture, provided that there's non profit-making. However, there are atypical contracts entered into by these associations that have generated jurisdictional controversies. The tax authority considers them to be lucrative gains, while the associations argue that such income does not have such a nature and therefore they shouldn't be taxed. This situation has been resolved in courts.

KEYWORD: Sport taxation; sponsorship; non profit entities; tax planing; use licence or temporary enjoyment of brand.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo ahondar en un tópico de escaso desarrollo en la academia: la fiscalización en el ámbito deportivo para ello se han seleccionado dos objetivos concatenados de investigación jurídica: i) régimen tributario aplicable a las asociaciones civiles deportivas en su vertiente de personas morales sin fines lucrativos; ii) esquemas de planeación fiscal implementados por la Federación Mexicana de Fútbol Asociación Civil. La fiscalidad en el deporte oscila desde el establecimiento de regímenes fiscales privilegiados a determinado tipo de asociaciones deportivas sin fines de lucro con el fin de promover, fomentar, la práctica de actividades físico-deportivas, o la aplicación de beneficios fiscales específicos hasta la implementación de disposiciones antielusivas cuando el deporte como espectáculo masivo genera ingresos que denotan capacidad contributiva.¹

El *régimen tributario aplicable a las asociaciones civiles deportivas*, como primer tema analizado permite conocer (si bien desde sus más elementales nociones) el esquema tributario aplicable a las personas morales sin fines lucrativos dedicadas al deporte. En su estudio se ha procurado de manera exhaustiva abordar los procedimientos de determinación del remanente distribuible buscando allanarse el camino para la comprensión de los dos supuestos que darían lugar a la determinación del impuesto sobre

¹ Así por ejemplo la derrama económica en espectáculos deportivos como el fútbol alcanza no solo a los propios jugadores y a los clubes hay toda una cadena de productos y servicios alrededor tales como agencias de publicidad, medios, empresas encargadas de la infraestructura, prestadores de servicios turísticos, etc. AMOROSO, Claudio, “Fiscalidad en asociaciones deportivas desde una perspectiva comparada entre España e Italia”, *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, nov.-dic. 2022, vol.6, no.6, p. 2986.

la renta sobre utilidades al amparo del régimen general de personas morales, el tema aborda las sutilezas propias del Derecho Fiscal pero también las modificaciones a la ley del ISR que con el propósito de poner fin a prácticas fiscales indebidas insertaron requisitos administrativos cuya idoneidad es fuente de necesarios cuestionamientos legales.

Esquemas de planeación fiscal implementados por la Federación Mexicana de Fútbol Asociación Civil, permite corroborar con escasa agudeza el móvil detrás de la emisión del criterio no vinculativo emitido por el SAT a través del cual y de un único plumazo modificó por entero el procedimiento del cálculo de las utilidades fiscales generadas por personas morales sin fines lucrativos. Al profundizar el conflicto ventilado entre la Federación Mexicana de Fútbol y el Servicio de Administración Tributaria quedaron al descubierto cuestiones altamente técnicas, la naturaleza de las obligaciones derivadas del contrato de patrocinio para efectos fiscales o bien de aquellas derivadas de los contratos de licencia de uso y/o goce de marca, el destino del remanente distribuible una vez determinado sin dejar de mencionar la obligatoriedad o no de distribuirlo entre los miembros o accionistas de las personas morales sin fines lucrativos son tan solo algunas de las cuestiones aquí planteadas de todas las cuales se termina por nutrir la primera parte de este trabajo de investigación.

II. ASOCIACIONISMO DEPORTIVO: CRITERIOS DE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El asociacionismo es inherente al deporte mediante la asociación se obtienen metas que en lo individual no se podrían alcanzar, el deportista se asocia entre otros propósitos para la práctica y

regulación de su actividad, en suma para organizarse y prosperar en dicha actividad.²

El fenómeno del asociacionismo deportivo en México ha tenido un escaso desarrollo teórico, limitados son los autores que se abocan a su estudio; se trata de un movimiento social encaminado a crear asociaciones vinculadas con el deporte, es decir y desde una perspectiva jurídica, es un movimiento que implica la concreción del derecho de asociación en el ámbito del deporte, dando origen a las asociaciones deportivas del sector privado (personas morales o colectivas de naturaleza privada), que necesariamente coadyuvan con el Estado en el estímulo y promoción del adecuado ejercicio del derecho al deporte y de otros valores vinculados al mismo caracterizado por los principios fundamentales siguientes:

- i) Implica la creación e interacción de entidades deportivas que se organizan por sí mismas y realizan funciones públicas de carácter administrativo;
- ii) Necesariamente apoya la promoción del adecuado ejercicio del derecho a la cultura física y al deporte.

Lo anterior significa la creación e interacción de entidades deportivas que se organizan a sí mismas y realizan funciones públicas de carácter administrativo, esto es, el establecimiento de uno o varios entes colectivos (entidades) o mejor dicho, de una o varias personas morales o jurídicas vinculadas con el deporte. Adicionalmente, la presencia de varias entidades deportivas también conlleva que el asociacionismo deportivo haga referencia al orden que van a guardar entre sí dichas entidades, como lo es la interacción entre cada una de ellas y en conjunto, predominando en esa interacción, el principio de colaboración responsable entre todos los interesados. Si bien, resulta lógico mencionar que la especi-

² CALONGE RAMÍREZ, Ángel Luis, *La organización y administración de clubes deportivos. Manual práctico de gestión. Modalidad futbol, Andalucía*, CIVITAS, 1999, pp. 31 y 39.

cidad de la naturaleza jurídica de estos entes colectivos, así como su organización institucional y las relaciones respectivas, sea dada por los propios asociados o socios que, por regla general son particulares (privados) que pueden ejercer su libertad de asociación, sin eximir la observancia de la ley, ni alterarla, ni modificarla, o bien, sin afectar el interés público, lo anterior a través de un contrato asociativo. Aunado a lo anterior, dada la relevancia social que significa la cultura física y el deporte y su protección por la ley de la materia, que es de orden e interés público y de observancia general en toda la república a esas personas morales, que generalmente son de naturaleza privada, se les atribuye funciones públicas, particularmente administrativas.³

El asociacionismo deportivo necesariamente apoya la promoción del adecuado ejercicio del derecho a la cultura física y al deporte, para cumplir con dicho deber, lógicamente el Estado mexicano debe coordinarse con los diversos sectores que integran la sociedad, pues por sí solo estimamos que no podría hacerlo, ya que no tendría la capacidad, ni los recursos, ni los medios suficientes para ello. De ahí que resulte necesaria la participación de todos los entes deportivos que integran el asociacionismo deportivo, pues es claro que los mismos coadyuvan a fomentar el desarrollo de la cultura física y el deporte en todas su manifestaciones y expresiones, al agremiar a deportistas, técnicos, entrenadores, árbitros, jueces, directivos, etcétera, de una disciplina deportiva, además de fijar las reglas y el orden en torno a la misma, completando el panorama con la realización de diversas actividades que permiten su óptimo, equitativo y ordenado desarrollo, incentivando así, el

³ Desde el reconocimiento del deporte y la cultura física como derecho humano en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Estado está obligado a garantizar la vigencia del mismo, para ello se vale del establecimiento de diversas políticas públicas en algunas de ellas involucra a actores del sector privado, como es el caso de asociaciones deportivas.

crecimiento de la cultura física y del propio deporte.⁴ La estructura de organización que se requiere en actividades deportivas sobre las cuales se realizan justas, torneos o campeonatos, tiene en su base a las asociaciones. La razón de abordar el asociacionismo deportivo es que, tratándose del sistema tributario mexicano, esté tiene particular relevancia para el pago del impuesto sobre la renta de las asociaciones deportivas.

Para el estudio de este primer tópico es menester diferenciar los dos tipos de figuras que reconoce el entramado jurídico aplicable en el marco del asociacionismo deportivo. Es el capítulo II, del título segundo, de la Ley general de cultura física y deporte la que establece los dos tipos de ficciones jurídicas reconocidos por el Derecho deportivo: asociaciones y sociedades. Son asociaciones deportivas aquellas personas morales sin importar su estructura, denominación y naturaleza jurídica aquellas que conforme a su objeto social se dediquen a la promoción, difusión, práctica y contribución al desarrollo del deporte sin fines preponderantemente económicos (art. 43), por el contrario, las sociedades deportivas son también personas morales cuya naturaleza jurídica, estructura o denominación no resulta relevante que conforme a su objeto social promuevan, practiquen o contribuyan al desarrollo del deporte con fines preponderantemente económicos (art.45). Esta última característica, es de vital importancia.

Retómese la vieja distinción entre la asociación civil y las sociedades mercantiles, desde una perspectiva eminentemente teórica la asociación civil es un conjunto de personas físicas que se reúnen para la consecución de un fin previamente determinado, el cual no es inminentemente lucrativo.⁵

⁴ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, David y MONTENEGRO GONZÁLEZ, Sadara, “Reflexiones jurídicas en torno al asociacionismo deportivo mexicano”, *Revista Académica de la Facultad de Derecho de la Universidad La Salle*, México, año 7, núm. 13, julio 2009, pp. 120 y ss.

⁵ MAGALLÓN IBARRA, Mario (coord.), *Compendio de términos de Derecho Civil*, México, Porrúa, 2004, p. 17.

Misma definición aportada por la legislación civil federal al describir a las asociaciones como el producto del acuerdo de voluntades de individuos que conviniendo en reunirse de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico.⁶

Inversamente la sociedad mercantil es la persona jurídica distinta de los socios que la integran derivada del contrato de sociedad, por medio del cual se obligan mutuamente a combinar sus recursos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico y con fines de especulación comercial,⁷ que no es lo mismo que el lucro. La especulación comercial es la realización ordinaria o habitual de actos que el Código de Comercio reputa con carácter de comerciales mientras que el lucro es la ganancia obtenida, el resultado de una actividad y la especulación es el propósito de ese resultado; es por lo tanto toda ganancia o utilidad obtenida en la celebración de ciertos actos jurídicos, que el ordenamiento legal califica de lícita o ilícita según su exceso o proporción, para atribuirle determinadas consecuencias de derecho.⁸

III. RÉGIMEN DE LAS ASOCIACIONES DEPORTIVAS CON FINES NO LUCRATIVOS

Este régimen se aplica a múltiples sujetos como las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte siempre y cuando sean miembros del Sistema Nacional de Cultu-

⁶ Artículo 1670 del Código Civil Federal.

⁷ Tesis P.XXXVI/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, agosto de 2010, p. 254.

⁸ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, 3a. ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas- Universidad Nacional Autónoma de México, t. IV., 2012, p. 1067.

ra Física y Deporte⁹ conforme a lo establecido por la Ley general de cultura física y deporte este sistema es un órgano colegiado integrado por:

- i) Dependencias;
- ii) Organismos;
- iii) Instituciones públicas y privadas;
- iv) Sociedades;
- v) Asociaciones nacionales
- vi) Consejos Nacionales del Deporte estudiantil.

Por otra parte, las asociaciones deportivas son las personas morales cuyo objeto social sea la promoción, difusión o contribución del deporte siempre que no persigan fines preponderantemente económicos pudiendo tener dicho carácter:

- i) Equipos o clubes deportivos;
- ii) Ligas deportivas;
- iii) Asociaciones deportivas municipales, estatales o regionales y
- iv) Asociaciones deportivas nacionales y organismos afines.

El procedimiento para la inscripción ante la Comisión Nacional del Deporte y la obtención del registro como asociaciones o sociedades deportivas establece la obligación de acreditar su legal existencia a través de la exhibición del acta constitutiva con la que se acredite que se trata de una persona moral cuyo objeto social es la promoción, práctica o contribución al desarrollo del deporte; los estatus sociales y el acta en la que conste la elección de sus órganos de gobierno y representación todos ellos debidamente

⁹ En términos del artículo 73 fracc. XXIX-J de la CPEUM El deporte y la cultura física son materias concurrentes entre Federación, Estados, municipios y demarcaciones de la CDMX, además de la participación de los sectores social y privado, el Sistema Nacional del Deporte se constituyó a efecto de coordinar a los partícipes.

protocolizados e inscritos en el Registro Público de Comercio correspondiente. Además acreditar su representatividad exhibiendo la lista de socios, asociados y afiliados en los que conste de modo detallado los nombres e identificación; los programas operativos sobre programas de corto, mediano y largo plazo en los que conste la misión, visión, estratégica, objetivos, metas, estrategias financieras, operaciones, sistemas de evaluación, calendarios de actividades y convocatorias de eventos deportivos también, los reglamentos técnicos, deportivos y demás normas que aplique la persona moral en la práctica organizada e institucional de su actividad y el listado de clasificación deportiva de sus afiliados.

De tal suerte que actualmente las asociaciones deportivas para poder acogerse al régimen de personas morales con fines no lucrativos deben cumplir ambos requisitos obtener un registro frente la Comisión Nacional del Deporte y formar parte del Sistema Nacional del Deporte.

Lo anterior producto de la reforma fiscal de 2013 que desde ese entonces y con un lustro de anticipación al tópico objeto principal de estudio trazaba la ruta de la estrategia de fiscalización a las sociedades o asociaciones civiles organizadas con fines deportivos conforme a las razones siguientes:

De acuerdo al Código Civil Federal, tanto la asociación civil como la sociedad civil admiten en alguna proporción la presencia de un fin económico que si bien puede ser preponderante o no, resulta trascendente desde el punto de vista fiscal debido a que en la práctica puede contraponerse al concepto de “fin no lucrativo” que persiguen aquellas personas que históricamente han sido consideradas como no contribuyentes del ^{ISR}.

En este sentido, la evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a los fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no sólo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino /de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de impulso al deporte [...] prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamien-

tos privados, sauna, masajes, tratamiento de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

[...]

En cuanto a las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en la Ley del ISR vigente se consideran como personas morales con fines no lucrativos, debe señalarse que éstas han demostrado que persiguen un fin preponderantemente económico lo que impide que sean consideradas personas con fines no lucrativos, razón por la cual, el Ejecutivo Federal a mi cargo propone a esa Soberanía que reciban el tratamiento fiscal acorde a su verdadero objetivo y tributen conforme el régimen general de las personas morales.

Es decir, previo a la modificación legal se consideraban como personas morales con fines no lucrativos a las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos sin mediar como requisito para dicha condición el otorgamiento de registro por la Comisión Nacional del Deporte.¹⁰ Atendiendo la exposición de motivos de la reforma, el propósito de la inscripción es comprobar la promoción, práctica y contribución al desarrollo del deporte sin que se persigan fines lucrativos por parte de las asociaciones civiles frente a ello dos conclusiones pueden formularse: a partir de la lectura del Reglamento de la ley general de cultura física y deporte con la exhibición del acta constitutiva de las asociaciones civiles comprueban la promoción, práctica y contribución del desarrollo del deporte además de ser este, requisito intrínseco de las asociaciones en términos del artículo 43 de la LGCFD. Pero una segunda aproximación no permite saber cómo un organismo público descentralizado rector de la política nacional en materia de cultura física y deporte puede

¹⁰ Este estatus de privilegio se mantuvo en la LISR desde 1925 hasta 2013, PAZ PÉREZ, Daniel Eduardo, “Esquemas tributarios de las entidades no lucrativas en México,” *Biolex* [online]. 2020, vol.12, n.22, pp.149-168. Disponible en: <http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2007-55452020000100149&lng=es&nrm=iso> [consultado el 02 de mayo de 2023].

conocer el fin preponderantemente económico o no de las asociaciones deportivas que es en todo caso, lo que se argumenta como propósito vital en materia de fiscalización tributaria.

La tramitación del amparo en revisión 194/ 2018 a cargo del Centro Asturiano de México, A. C., supuso (entre otros asuntos) el planteamiento acerca de la equidad que representaba el trato diferenciado en materia del impuesto sobre la renta respecto asociaciones civiles con fines deportivos registradas ante CONADE y aquellas que no poseían dicho registro, cuya resolución conviene en negar la inequidad de dicho trato al existir un procedimiento asequible que les permite acceder a los interesados a dicho reconocimiento. No obstante, bien pudo haberse planteado el cómo un procedimiento administrativo consistente en la inscripción ante CONADE implica el reconocimiento de los fines lucrativos o no lucrativos de dichas asociaciones, toda vez que la legislación aplicable no precisa los criterios por evaluar en función de las actividades económicas por desarrollar.

En líneas generales la LISR tratándose de las personas jurídicas prevé dos esquemas de entero del impuesto a partir de la finalidad que persiguen: actividades lucrativas (obtención de beneficios económicos o ganancias) o actividades no lucrativas (actividades que no generan utilidades) las primeras tributan al amparo del título II de las personas morales lo que implica que el impuesto se entera conforme a las utilidades que se generan mientras que las segundas tributan en el régimen del título III que supone la no generación de impuesto a cargo, salvo que se cuente con un remanente distribuible supuesto en el cual el entero ocurrirá hasta el momento de su entrega a los miembros de la persona moral.

Así las personas morales consideradas como no contribuyentes del ISR y por tanto sujetas al régimen de fines no lucrativos están previstas en las veintiséis fracciones del artículo 79: sindicatos obreros, asociaciones patronales, sociedades cooperativas de consumo, asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la promoción y difusión de música, de colonos, de inversión especializada de fondos para el retiro y evidentemente las asociaciones depor-

tivas por citar algunos ejemplos. Dichas ficciones jurídicas, por antonomasia al no obtener utilidades no están sujetas al entero de dicho impuesto no obstante existen supuestos en los cuales se produce lo que en términos de la LISR se conoce como *remanente distribuible*, el equivalente a las ganancias o utilidades que producen las personas morales con fines lucrativos.¹¹ Se obtiene de sustraer las deducciones y el impuesto sobre la renta a la suma de los ingresos, al tratarse de entidades no lucrativas se supone que todos sus ingresos se aplican a su objeto social y que un remanente distribuible sería en todo caso una excepción.

Las particularidades de este remanente distribuible pueden englobarse en tres rubros:

- i) Se determina en función de la naturaleza jurídica que para efectos fiscales tienen la mayoría de sus integrantes;
- ii) Solo hasta ser entregado en bienes o efectivo a los integrantes o accionistas adquiere dicha naturaleza jurídica;
- iii) El remanente distribuible genera la obligación de enterar el impuesto correspondiente única y exclusivamente hasta ser distribuido a las integrantes o accionistas de la persona moral.

A) CÁLCULO DEL REMANENTE DISTRIBUIBLE

Es el artículo 80 de la LISR el que prevé (aunque no explícitamente) los procedimientos aplicables al cálculo del remanente distribuible diferenciables como ya se dijo en función de la naturaleza mayoritaria de los integrantes o accionistas de la asociación civil: i) personas físicas que tributen únicamente en el régimen *de las personas físicas con actividades empresariales* y ii) personas morales.

¹¹ Tesis P/J.31/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. 1, diciembre de 2012, p.65.

Personas físicas que perciben ingresos por actividades empresariales y profesionales

Tratamiento aparte supone la determinación del impuesto a cargo si los integrantes son personas físicas con actividades empresariales puesto que a los ingresos obtenidos al amparo del capítulo II del título IV se agregará los que se reciban en bienes o efectivo por remanente distribuible pudiendo deducirse conceptos como las devoluciones, descuentos o bonificaciones, la adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados empleados para la prestación de servicios, fabricación de bienes o para enajenarlos, gastos, inversiones, intereses pagados por actividad empresarial o profesional o prestamos, cuotas de seguridad social o pagos por el impuesto local sobre los ingresos empresariales o servicios profesionales.

Un segundo punto por abordar son los *otros* ingresos que obtengan las personas físicas previstos por el artículo 142 de los cuales resulta relevante la fracción X:

[...]

La parte proporcional que corresponda al contribuyente del remanente distribuible que determinen las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 79 de la misma Ley.

Personas morales

Cuando la mayoría de los integrantes o accionistas de las asociaciones civiles deportivas sean contribuyentes a su vez del régimen de personas morales el remanente distribuible recibido en bienes o efectivo tiene la calidad de ingreso acumulable y para el entero del impuesto se procede a sustraer las deducciones autorizadas para dicho título. Una intrigante cuestión la del tratamiento fiscal

que el remanente recibido por las personas morales tendrá, toda vez la existencia de posiciones que pugnan por considerarlo como no acumulables atendiendo al último párrafo del artículo 16 que reputa bajo esa categoría los ingresos provenientes de dividendos o utilidades de otras personas morales residentes en México aún y cuando de manera técnica y contable las utilidades representan lo mismo que el remanente distribuible, resulta interesante la vaguedad del lenguaje.

B) FONDO DE LA CUESTIÓN

Una vez agotado el procedimiento de determinación del remanente distribuible en sus tres posibles escenarios es posible adentrarse en el contenido del sexto párrafo del numeral 80 que por su singular importancia se replica:

[...] En el caso de las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del artículo del Título ¹¹ de esta Ley, a la tasa prevista en el artículo 9 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5 % de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

Lo anterior implica que si las asociaciones deportivas que tributen al amparo de este régimen de entidades no lucrativas efectúan ventas de objetos diferentes a ese conjunto de bienes tangibles empleados para la realización de sus actividades que por el uso y transcurso del tiempo se demeritan ¹² o bien a personas que no figuran en los estatutos sociales como miembros debe calcular y enterar el impuesto sobre la utilidad generada sin importar si esos

¹² Atendiendo a la definición de activo fijo prevista por el artículo 32 de la LISR.

beneficios les fueron o no entregados en bienes o efectivo aplicando al resultado fiscal la tasa del 30 %, pero solo si esos ingresos exceden el 5 % del total de los percibidos por la persona moral sin fines de lucro. Es decir, y esta es la conclusión más relevante: la aplicación del procedimiento de determinación del ISR empleado por las personas morales del régimen general solo aplica para los ingresos cuyo monto exceda el 5 % de los totales y siempre que provengan de enajenaciones de bienes que no sean activo fijo o de servicios prestados a personas que no sean miembros o socios.

De la mano y en atención a dichos esquemas de tributación el SAT emitió el criterio no vinculativo de las disposiciones fiscales 37/ISR/NV que al recoger las reformas en materia de asociaciones deportivas previstas por el impuesto sobre la renta pretende frenar esquemas de defraudación fiscal a través de los cuales, estos entes desarrollan actividades que generan utilidades fiscales pero al amparo de su estatus de personas morales sin fines lucrativos, terminan por no determinar el impuesto a su cargo, estableciendo lo siguiente:

[...]

Considerando lo señalado e independientemente de que los fines de las Asociaciones Deportivas no sean preponderantemente económicos, deben pagar ISR en términos del Título II de la Ley del ISR, cuando enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, siempre que dichos ingresos excedan del 5 % de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate; asimismo, se encuentran obligadas a realizar el pago del ISR por la obtención de los ingresos que se consideren acumulables por otros artículos de la Ley del ISR.

Al respecto, se ha observado que algunas Asociaciones Deportivas realizan actividades que se pueden calificar como actos de comercio [y que por ende entran en una zona de incertidumbre e inseguridad sobre si son hechos impositivos sobre los cuales recaiga un tributo

o no, tales como contratos de patrocinio, de uso o goce temporal, cesión de derechos entre otros].

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

i- Las Asociaciones Deportivas que no consideren como ingresos por los que están obligadas al pago del ISR, los obtenidos por la realización de actividades comerciales y derivado de la práctica anterior no determinen el ISR en términos del Título II de la Ley del ISR.

ii- Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

De manera que la ley aplicable constriñe a la aplicación de la tasa del 30 % sobre el resultado fiscal solo a dos supuestos específicos condicionado a su vez al monto de los mismos, la resolución de la autoridad fiscal, amplía el radio de aplicación de esa misma tasa a cualquier otro ingreso sin que su naturaleza y monto resulte relevante, yendo así más allá de lo previsto por la ley fiscal.

IV. EL CASO DE LA FEDERACIÓN MEXICANA DE FUTBOL VS. EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Federación Mexicana de Fútbol Femexfut es el ente regulador del fútbol en México, organiza los torneos relevantes en este deporte tales como la Liga MX, la copa MX, la Selección Nacional, al tener la doble afiliación a la Confederación de Fútbol de la Asociación del Norte Centro América y del Caribe CONCACAF y a la Federación Internacional de Fútbol Asociación FIFA.

La atención mediática sobre la Federación Mexicana de Fútbol y el Servicio de Administración Tributaria se ha nutrido por la relevación de los estratosféricos ingresos derivados de prácticas proscritas por las reglas de la FIFA en materia de intermediación en la compra y venta de jugadores, así como la posible red de corrupción entretejida para esos fines. Sin embargo, el puntual caso

de mayor relevancia a juicio de la autora se refiere a lo sucedido hace más de una década y que por un lado pudo haber motivado la reforma fiscal de 2013 y por el otro el posicionamiento del Servicio de Administración Tributaria sobre el régimen fiscal aplicable a las personas morales sin fines lucrativos, particularmente las asociaciones civiles deportivas, que con tan solo un plumazo de la autoridad hacendaria vino a modificar lo establecido por la ley. Para su estudio se ha considerado oportuno seccionarlo cuatro grandes rubros: hechos, argumentos de las partes y razonamientos de la Sala; el propósito de esa exposición es mostrar por un lado los esquemas de tributación intentados por la Federación Mexicana de Fútbol y por el otro la respuesta de la autoridad fiscalizadora finalizando con la conclusión armónica que implica la consideración armónica de los argumentos expuestos.

La Federación Mexicana de Fútbol A. C. es una persona moral que tributa bajo el título III de la LISR en su calidad de asociación civil con fines deportivos sin ánimo de lucro, consecuentemente el total de sus ingresos deben destinarse al desarrollo de los fines para los que fue creada y de determinarse alguna diferencia se estará frente al remanente distribuible; no obstante tal y como ha sido explicado con anterioridad frente a la posibilidad de obtener ingresos considerados por la LISR como acumulables es obligatorio determinar el tributo aplicable a las utilidades y enterarlo con base en las disposiciones del título II considerando siempre los supuestos de excepción previstos por el artículo 79: la prestación de servicios a miembros distintos de sus socios y la enajenación de bienes distintos al activo fijo.

Durante el ejercicio fiscal 2009 la Federación Mexicana de Fútbol obtuvo ingresos¹³ por la prestación de servicios de enseñanza a personas distintas de sus miembros o socios y por la celebración de convenios tildados contratos de patrocinio bajo el

¹³ La versión pública de la sentencia recaída al amparo directo 548/2015 atendiendo a la protección de datos personales suprema la información concerniente al monto de las prestaciones, ingresos, multas etcétera.

nombre de licencia de uso o goce temporal de marca; dichos contratos comprendían los derechos y obligaciones siguientes:

Derecho a instalar en zona promocional y realización de actividades en la misma en un área de hasta 30 metros cuadrados en las explanadas de los estadios en donde juegue la selección nacional [...] tanto la producción de material como su colocación y operación corren a cargo y expensan del Licenciario.

Derecho de exposición de la marca del licenciario mediante una valla publicitaria fija en cada uno de los partidos de clasificación al Mundial Sudáfrica 2010 y en cada uno de los partidos amistosos que la selección nacional juegue en México.

Derecho de exposición de la marca del licenciario mediante la colocación de un pendón en el exterior de los estadios en la totalidad de las fechas en que se realicen partidos a jugarse dentro del territorio como local.

Derecho a contar con la presencia de hasta doce jugadores en total para la grabación o filmación de tres comerciales durante el término del contrato.

Derecho a contar con la presencia del director técnico de un evento publicitario o bien una grabación de comercial, a elección del licenciario durante el término del presente contrato.

Derecho a un minuto comercial en las pantallas electrónicas de estadios que cuenten con ellas en cada uno de los partidos que se realicen en el territorio como local.

Derecho a dos menciones en vivo de veinte segundos cada uno, por partido en el sonido local de los estadios en los que se realicen partidos de la selección nacional como local.

Derecho de presencia de marca en el autobús oficial de la selección nacional.

Entregar boletos para convivios.

Entregar paquetes dobles al mundial de Sudáfrica

Entregar paquetes dobles a la copa de oro

Entregar paquetes dobles a partidos

Otorgar un minuto comercial en las pantallas

Asignación de un ejecutivo del área comercial de la Federación y otro del área de mercadotecnia para atención de la cuenta
Presencia de ejecutivos de la Federación Mexicana de Fútbol y un integrante de la selección nacional para presentaciones o pláticas en convenciones o eventos.

Este hecho es particularmente notable: el contenido de tales contratos y las facturas correspondientes fue conocido de primera mano por la autoridad fiscalizadora durante el ejercicio de facultades de comprobación y reproducido su contenido en la resolución determinante del crédito fiscal tras la reposición efectuada por los visitantes. Sin embargo, la Sala del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa nunca pudo imponerse del mismo toda vez que como estrategia fiscal la Federación optó por la negación simple y llana de la existencia no de los contratos sino de la realización de las operaciones allí plasmadas,¹⁴ buscando revertir así la carga de la prueba.

Posteriormente y en el ejercicio de sus facultades de comprobación el SAT emprende la revisión de los estados financieros del contribuyente por el ejercicio fiscal 2009 y tras considerar insuficiente la información y los documentos exhibidos en la revisión de dictamen ordena la práctica de una visita domiciliaria, producto de la cual se determinó un crédito fiscal a cargo de la Federación Mexicana de Fútbol.

A) ARGUMENTOS

La defensa jurídica de la Federación Mexicana de Fútbol tomó como argumento principal el que la resolución de la Sala no men-

¹⁴ En términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación: Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

cionará ni pudiera identificar la operación de enajenación, el bien objeto de la operación, precio, fecha de transacción así como, el contenido de los servicios de enseñanza prestados a personas distintas de los miembros de la asociación, el acto o monto de la contraprestación toda vez que la existencia del contrato no prueba por sí mismo la realización de las obligaciones pactadas ni el reclamo de los derechos convenidos, de allí que tampoco pudiera determinarse el monto al que alude el artículo 79 de la ley relativo al 5 % que deben rebasar los ingresos para considerarse acumulables y tributar conforme al título II. Ante la negación de la existencia de dichas contraprestaciones la carga de la prueba sería revertida a la autoridad fiscal obligada entonces a probar su dicho.

Más allá de lo anterior, el núcleo central de lo argüido por la Federación es que los contratos materia del litigio tenían la naturaleza jurídica de contratos de patrocinio bajo el nombre de licencia de uso o goce temporal de marca y no contratos de venta o enajenación de bienes menos aun contratos de prestación de servicios por lo cual los ingresos así obtenidos estaban fuera de los dos supuestos de excepción establecidos por la ley y por tanto no calificaban como ingresos acumulables.

Los argumentos esgrimidos por parte del Servicio de Administración Tributaria tomaron como punto de partida el análisis del contenido de los contratos, el asentamiento de los mismos en los registros contables y lo vertido en la declaración anual de la Federación Mexicana de Fútbol. A partir de lo anterior considero que los ingresos obtenidos por concepto de enseñanza y derivados de los contratos de patrocinio encuadraban tanto en el supuesto de ingresos derivados por la prestación de servicios como por la enajenación de bienes distintos al activo fijo, de tal suerte que la declaración anual contenía errores, resultando así un crédito fiscal a cargo.

El análisis efectuado por la Sala es por muchos motivos interesante.

Desde la perspectiva procedimental y en consecuencia de la estrategia de defensa jurídica seleccionada por la Federación, se

optó por la negación lisa y llana de la efectiva realización de las operaciones a la par de la exhibición del expediente como una prueba durante el juicio contencioso administrativo en el cual no figuraban las documentales consistentes en los contratos de patrocinio¹⁵ y su respectivas facturas, quedando así el Servicio de Administración Tributaria obligado a probar dichas actividades. Frente a ello la Sala determinó que la negación así efectuada implícitamente entrañaba la afirmación de ubicarse dichas operaciones en algún otro régimen fiscal diverso al aludido por la autoridad fiscalizadora, debiendo dicha afirmación probarse por la Federación situación que no ocurrió.

De modo que la *litis*¹⁶ verso únicamente sobre la determinación de la naturaleza jurídica de las operaciones descritas en las actas de visita que reproducidas en la resolución determinante del crédito fiscal, las cuales fueron calificaron a juicio de la Sala no solo como obligaciones sobre el otorgamiento de uso y goce temporal de bienes sino también como de dar y hacer a cargo de la parte actora a cambio de una prestación económica persiguiendo un fin preponderantemente económico y lucrativo ajeno al régimen previsto en el título III de la ley del impuesto sobre la renta. Si bien es cierto que la autoridad jurisdiccional non pudo imponerse del contenido de los contratos para determinar la clase de obligaciones ni los montos, lo cierto es que se atuvo a lo analizado por la autoridad fiscalizadora que en la resolución determinante del crédito fiscal reprodujo parcialmente los mismos y contabilizó

¹⁵ Al decir de la doctrina, el contrato de patrocinio no requiere necesariamente de la forma escrita, cfr. OLIVAR CUELLO, Rafael, “Fiscalidad del mecenazgo y patrocinio deportivo”, en *Fiscalidad del Deporte*, Bosch Editor, Barcelona, 2008.

¹⁶ Ni la Federación ni el Servicio de Administración Tributaria impugnaron la naturaleza de contratos de patrocinio, de manera que ambas partes convinieron en que dichos convenios versaban sobre publicidad. Otro tanto sucedió con la recepción de los ingresos por servicios de enseñanza, los cuales fueron tácitamente aceptados por la Federación.

tanto los ingresos declarados al amparo del título de personas morales con fines lucrativos como aquel en el cual no se genera sino remanente distribuible pudiendo así incluso establecer el monto del 5 % que contempla la legislación federal.

Llegado el asunto al amparo directo en la resolución del Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito se llegó a la conclusión que la Sala no llevó a cabo una indebida o una dogmática interpretación de los contratos de que se trata, pues de las cláusulas se desprende que las prestaciones ahí pactadas no solamente correspondían al otorgamiento de uso y goce temporal de bienes, sino también en obligaciones de dar, y de hacer a cargo de la entonces parte actora, a cambio de una contraprestación económica, lo que evidentemente persigue un fin preponderantemente económico y lucrativo ajeno al régimen previsto en el título III de la ley del impuesto sobre la renta.

B) EL PATROCINIO COMO FIGURA CONTRACTUAL EN CONFLICTO

De manera conjunta al esquema de tributación aplicable a las personas morales sin fines lucrativos existe otra figura jurídica crucial en el tema: el contrato de patrocinio. De la atenta lectura del litigio origen del criterio no vinculativo del SAT puede advertirse la preminencia del contrato de patrocinio en cuanto al fondo de la cuestión, por un lado la Federación Mexicana de Fútbol consideró que las prestaciones allí pactadas constituían licencia de uso o goce temporal de derechos respecto de la selección mexicana de fútbol mientras que la autoridad fiscal (sin abocarse al estudio de dicha figura contractual) determinó la existencia de obligaciones de hacer origen de actos de enajenación.

Publicidad es el primer eslabón en el entendimiento del contrato de patrocinio. Surgida como una simple forma de propaganda de nulo impacto con el surgimiento de la revolución tecnológica y la comunicación de las masas, la publicidad tiene en función de sus usos, posibilidades, peso, mecanismos, tecnologías

el poder de modificar sus estructuras económicas presidiendo el cambio de las estructuras políticas y sociales de la aldea global. Así la constante evolución tecnológica, la globalización de los mercados y la publicidad han contribuido a que en el ámbito jurídico y de negocios surjan diversas formas de comunicación a través de instrumentos que les permiten a los empresarios, diversificar sus inversiones en publicidad con la finalidad de alcanzar objetivos: aumentar el valor de la marca o las ventas de determinados productos. Pero debido también a esa incesante evolución tecnológica y al cambio que se efectúa en los ámbitos que determinan la aparición y profusión de relaciones contractuales es que se generan nuevas figuras contractuales ocasionando que los clásicos contratos típicos no resulten (...) en efecto las partes del contrato de patrocinio han pactado este tipo acuerdo, pero frecuentemente sin conciencia de que se trata de nueva modalidad contractual denominada patrocinio o esponsorización (*sponsorship*) y en general se ignora la naturaleza contractual del acuerdo y por ende, puede recurrir que en su estructura se involucren diversas prestaciones inherentes a contratos afines, como podrían ser la prestación de servicios, publicidad, difusión, creación publicitaria o incluso donación.

Tomando en consideración lo anterior, es posible señalar que la doctrina dominante considera que el contrato de patrocinio es aquel por el cual el patrocinado, a cambio de una ayuda económica del patrocinador, realiza su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de cualquier otra índole, comprometiéndose a colaborar en publicidad del patrocinador.¹⁷

En este atípico contrato intervienen dos tipos de sujetos:

¹⁷ GUZMÁN MONTER, José Luis, “El contrato de patrocinio”, *Logos boletín científico de la Escuela Preparatoria No.2*, vol. 3, no. 6, julio 2016, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, <www.uaeh.edu.mx/scige/boletin/prepa2/n6/e1.html>; AQUAVIVA, Mariano, “Il contratto di sponsorizzazione”, <www.laleggepertutti.it/299312_il-contratto-di-sponsorizzazione#Sponsor_cos'e> [consultado el 25 de mayo de 2023].

- a) Patrocinador. Es la persona que va a aportar sus recursos a la actividad del patrocinado, por lo general suele tratarse de una persona moral que persigue fines comerciales.
- b) Patrocinado. Es la persona que va a recibir la ayuda económica del patrocinador para un fin determinado.

Cuyo objeto es: La ayuda económica concedida por el patrocinador para realización de la actividad determinada, a cambio de que el patrocinado colabore con la publicidad del patrocinador. Es decir, el esponsor o patrocinadora de proveer de recursos al esponsorizado para que pueda realizar su actividad. Dicha aportación debe ser medible económicamente, pudiendo devenir en una contribución concreta y determinada; en una prestación *a priori*, indeterminada en cuanto a la cuantía o su plazo de abono, *a posteriori*, determinable en función de parámetros diversos; en una atribución pecuniaria o en el otorgamiento del uso o titularidad de bienes o servicios propios, ya sea que el esponsor los produzca o suministre ya porque le pertenezcan por otro título.¹⁸

La Cámara de Comercio Internacional define al patrocinio como todo acuerdo comercial por el que un patrocinador se obliga a otorgar un apoyo de cualquier naturaleza a otro sujeto denominado patrocinado con el propósito de establecer una asociación entre la imagen, las marcas o los productos del patrocinador y el sujeto, actividad o bien patrocinado.¹⁹

¹⁸ LABARIEGA VILLANUEVA, Pedro Alfonso, “El patrocinio publicitario: una novel figura contractual, una nueva forma de comunicar y una modalidad de la estrategia de marketing”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 123, septiembre-diciembre 2008, pp. 1344 y ss. También en CHAURAND ARZATE, Carlos, “Contrato de patrocinio”, *Perspectivas actuales de la Justicia Fiscal y Administrativa en Iberoamérica*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 2016, pp. 743 y ss.

¹⁹ Capítulo B del Código consolidado de la Cámara de Comercio Internacional sobre prácticas publicitarias y de comunicación de marketing, cit. Por

Una conclusión similar fue esbozada por la autoridad jurisdiccional al destacar que el contrato de patrocinio es un contrato atípico e innominado, ya que no se encuentra regulado por los ordenamientos que regulan la publicidad, y la legislación civil y mercantil carecen de especificación y denominación del contrato: además, que dicho contrato consiste en que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica que ha de percibir para la realización de su actividad deportiva, se compromete a colaborar con la publicidad del patrocinador, el cual es un fenómeno de inversión publicitario de los patrocinadores a fin de lograr que sus logotipos, emblemas o marcas, sean mostrados en el evento patrocinado obteniendo así una publicidad indirecta [...] a través de dicho contrato el patrocinado, a cambio de una ayuda económica ha de percibir para la realización de su actividad, en este caso deportiva, se compromete a colaborar con la publicidad del patrocinador; por ende el contrato de patrocinio implica obligaciones de hacer.²⁰

Luego entonces los fines de la esponsorización pueden ser la comunicación institucional o fines de comercialización de modo que a través de ese contrato el sujeto auspiciado se obliga a proporcionar prestaciones de portación o transportación de la marca u otros mensajes del patrocinador a cambio de la respectiva contraprestación determinada caracterizado por:

- a) *Contrato patrimonial*. Al estar completamente identificado con intereses de índole económico.
- b) *Intuitu personae*. Toda vez que se concreta cuando se tiene dicho contrato con persona individualmente considerada o con un club, además de la impartición económica de su prestación, el mayor o menos prestigio del patrocinador y su mayor o menor solvencia son elementos que también resultarán importantes para elegir al patrocinador.

SÁNCHEZ RUIZ, Mercedes, “Concepto de patrocinio”, en *Los Contratos Publicitarios*, Navarra, Aranzadi, 2011, pp. 264 y 265.

²⁰ Amparo directo 548/2015.

- c) *Atipicidad*. En el marco del régimen jurídico mexicano carece de tipicidad de configuración contractual por ello se rige por las reglas generales de los contratos, por las estipulaciones de las partes y por las disposiciones del contrato con el que tenga más analogía.
- d) *Contrato único y simple*. En su calidad de contrato marco es único en virtud de que conforma una singular figura contractual de manera que la figura no recurre en principio a ninguna acumulación, yuxtaposición o fusión de distintos contratos. El contrato genera una o varias obligaciones a cargo de cada uno de los contratantes, mediante las que se materializará la prestación económica a cargo del patrocinador y la colaboración publicitaria del patrocinador.
- e) *Oneroso*. El canje entre prestación económica y colaboración publicitaria se convierte en el fin económico-objetivo o causa del contrato. Deviene un contrato de atribución patrimonial con causa onerosa, por cuanto establece gravámenes para sendas partes, pero también otorga beneficios. Además, en tanto gravoso, el contrato de patrocinio es conmutativo, en la medida en que cada uno de los contrayentes obtienen un equivalente de su prestación, remuneradora y determinada o determinable al momento de perfeccionarse el pacto.
- f) *Bilateral*. Es bilateral o sinalagmático porque genera para ambas partes, esto es, para el patrocinador la de consumir la prestación económica y para el patrocinado la de contribuir a publicitar al primero. Los compromisos derivados del contrato son recíprocos en tanto uno es contraprestación del otro, correlativamente al surgimiento de la obligación del patrocinador nace, a cargo del patrocinado la de colaboración publicitaria, de forma tal que ambas cargas de prestación provocan la interdependencia de prestaciones.²¹

²¹ RUIZ SÁNCHEZ, Mercedes, *op. cit.*, p. 280.

Lo anterior supone el panorama indispensable frente al esbozo de algunas observaciones en la mencionada controversia jurídica entre la Femexfut vs. SAT:

i) El planteamiento central del litigio consistió en determinar si las prestaciones pactadas entre la Federación y las empresas con las cuales celebró los contratos de patrocinio cuestionados se ubicaban en alguno de los supuestos que, de realizarse actualizaría los supuestos que obligan a la Federación a determinar el impuesto sobre la renta a la utilidad por los ingresos derivados de dichas actividades conforme a la tasa general respectiva. Hecho que frente a la estrategia de defensa fiscal seleccionada no pudo ocurrir, toda vez que al pretender revirar la carga de la prueba hacia la autoridad fiscalizadora dichos contratos no fueron exhibidos y en consecuencia la autoridad pudo conocer parcialmente y solo a través de la reposición algunas de las obligaciones allí pactadas, sin que en ningún momento se hubiera controvertido por alguna de las partes que la naturaleza de los contratos bajo el nombre de licencia de uso o goce temporal de marca de la selección mexicana de fútbol fuera otra que esa.

ii) A partir del contenido de la sentencia pueden identificarse dos tipos de vínculos: el primero concerniente al derecho a instalar en zona promocional y realizar actividades en la misma en las explanadas de los estadios donde jugara la selección nacional, derecho de exposición de la marca mediante vallas publicitarias y pendones gigantes por mencionar algunos, las segundas destinadas a la entrega de boletos para convivios, paquetes dobles al mundial de Sudáfrica, paquetes dobles a la Copa Oro, paquetes dobles a partidos, series de boletos para los partidos y boletos para partidos.

Desde una perspectiva estrictamente teórica son dos los tipos de contratos mencionados: patrocinio y licencia de uso de marca; el primero ha sido ya abordado, el segundo alude a un contrato oneroso y *sui generis* en virtud del cual el licenciante autoriza al licenciario a ejercitar todos o algunos de los derechos que se derivan de la marca; un acuerdo de voluntades a través del cual el titular de un derecho de marca (licenciante) conviene en otorgar una

autorización a un tercero denominado licenciatario, para que éste la utilice en el comercio por un período de tiempo determinado y cambio de la contraprestación pactada.²² Una precisión académica en apariencia permite desentrañar la naturaleza de los ingresos, cuestión que por otro lado quedó pendiente, pues la Sala no pudo pronunciarse sobre si los ingresos derivados del patrocinio en forma de uso o goce de marca encuadran como ingresos acumulables previstos por el artículo 80 de la ley.²³

La autoridad fiscalizadora determinó que la contribuyente al otorgar el uso y goce temporal de derechos respecto de la selección nacional mexicana de fútbol lo hizo buscando un lucro o empresarial por lo que aun y cuando tal operación por dicha figura se conoció fue una enajenación de bienes [...] por lo que se considera ingreso por dicho título. Si bien es cierto que las obligaciones consistentes en la entrega de boletos para convivios, boletos dobles para partidos, paquetes al mundial etcétera., son actividades de enajenación diversas al activo fijo también lo es que equiparar los ingresos derivados del patrocinio y la licencia por uso o goce temporal de marca es erróneo, pues ninguna de ellas encuadra en los supuestos de enajenación previstos por el CFF.

Es una práctica fiscal indebida declarar ingresos propios de las personas morales sin fines lucrativos, los obtenidos por la enajenación de boletos y paquetes, pero también lo es considerar ingresos que no están descritos por los dos supuestos de excepción de la ley como acumulables por la ley solo por el hecho de provenir de actividades lucrativas. En todo caso dichos ingresos serán contabilizados para efecto de la determinación del remanente distribuible y de decidir-

²² LABARIEGA VILLANUEVA, Pedro Alfonso, “La licencia de uso de marca ¿franquicia o arrendamiento?”, *Revista de Derecho Privado*, Cuarta Época, núm.6, julio-diciembre de 2014, pp. 77 y sucesivas.

²³ La Federación Mexicana de Fútbol Asociación, A.C. es la titular de la marca “Selección Nacional de México” y “Patrocinador Oficial de la Selección Nacional Mexicana” por mencionar algunas y son empleadas por terceros bajo la figura de licencia de acuerdo al Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

se su distribución será ese el momento de la determinación y entero del tributo, atendiendo a las reglas descritas.

Cuestión aparte es conocer si la distribución del remanente obtenido es obligatoria o bien pueden los integrantes y socios optar por la reinversión, prolongando así en el tiempo el entero del impuesto determinado en razón de los ingresos obtenidos por publicidad, goce y uso de marcas.

V. CONCLUSIONES

Primera. El deporte es un derecho humano previsto en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y dada su relevancia se ha establecido como una materia concurrente en donde para su desarrollo convergen además los sectores público, social y privado por lo que su andamiaje regulatorio es complejo y no pocas veces confuso.

Segunda. El deporte de gran competitividad es una actividad económica que genera ingresos en un amplio espectro, los cuales atendiendo al mandato constitucional establecido en el artículo 31 fracción IV, deben ser gravados y de este modo atender los gastos públicos.

Tercera. Históricamente el legislador había venido tratando con un régimen fiscal privilegiado a todas las asociaciones deportivas, el de entidades no lucrativas, bastaba cumplir con el requisito de obtener un registro en la CONADE. Al tomar conciencia de que como actividad económica especulativa el deporte deja cuantiosas ganancias, el legislador restringe el acceso al régimen fiscal de entidades no lucrativas solo para las asociaciones integrantes del Sistema Nacional del Deporte adicional al del registro en la CONADE ya existente.

Cuarta. Las entidades no lucrativas de fines deportivos pueden sin embargo realizar actividades los cuales se pueden calificar como actos de comercio y que por ende entran en una zona de incertidumbre e inseguridad sobre si son hechos imposables so-

bre los cuales recaiga un tributo o no, tales como contratos de patrocinio, de uso o goce temporal, cesión de derechos entre otros.

Quinta. En la controversia analizada entre la Femexfut vs. el Servicio de Administración Tributaria, se buscó conjuntar ingresos acumulables derivados por la enajenación de bienes diversos al activo fijo dentro del rubro de los obtenidos por el uso o goce temporal de bienes, al encontrarse estos últimos excluidos de los dos supuestos de excepción previstos por la legislación tributaria como causantes de utilidad, mientras que los obtenidos por servicios prestados a personas distintos de los miembros de la Federación Mexicana de Fútbol fueron deliberadamente omitidos y asignados al título tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sexta. El litigio se ocupó de diferenciar y desentrañar la naturaleza de las obligaciones del contrato de patrocinio y sus implicaciones para efectos del impuesto sobre la renta, con especial énfasis en lo concerniente a las asociaciones civiles con fines deportivos. Existe un tópico que desde la perspectiva propuesta quedó en el tintero: a lo largo de la sentencia no queda expresamente determinado qué parte del monto recibido por concepto de contraprestaciones podría atribuírsele a las obligaciones derivadas del uso o goce temporal de marca y por tanto exento de calificar como ingreso acumulable y qué porción de los ingresos derivo efectivamente de la enajenación de bienes diversos al activo fijo sujetos al título segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Séptima. La fiscalidad del Deporte sobre todo el de alta competitividad en ámbitos empresariales presenta características propias, que el legislador debe tener en cuenta e ir actualizando de manera constante.

