



**C.P.C. Rubén
Plascencia Arreola
Presidente Consejo
Directivo**

“Aspectos Fiscales de una Escuela”

**C.P.C. y M. I. Javier
Pérez López
Vicepresidente
General**

**C.P.C. y M.I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente de
Calidad**

**C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**

ANTECEDENTES

A partir del 1o. de enero de 1990, el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) es denominado "De las personas morales" y no "De las sociedades mercantiles". Además se reformó el artículo 5o. (actualmente artículo 8o.) para señalar que dentro de las personas morales se encuentran comprendidas las sociedades y asociaciones civiles. Así de esta manera, es que a partir del ejercicio de 1990, las sociedades y asociaciones civiles tributan dentro el título II de la LISR, con excepción de aquellas que lo hacen conforme al título III de la citada ley, como son las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, expedido por la Secretaría de Educación Pública, en los términos de la Ley General de Educación (LGE) y las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza.

MARCO JURÍDICO

Ley General de Educación (LGE)
Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)
Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU)

INTRODUCCIÓN

El artículo 54, primer párrafo, de la LGE, señala que los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades, sin condicionar el derecho de los particulares a la impartición de la educación a la existencia de un cierto tipo de organización, sin embargo, la forma organizativa más común, cuando se trata de la impartición de educación, son las sociedades o asociaciones de carácter civil, mismas que trataremos en el presente boletín.



ccpudg@yahoo.com.mx

DESARROLLO

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR).

PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El artículo 93, primer párrafo de la LISR señala que las personas morales a que se refiere el artículo 95 de la citada Ley, no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta.

Entre las personas morales a que se refiere el artículo 95 de la LISR, como no contribuyentes, se encuentran las señaladas en la fracción X: "Las 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 LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza".

REQUISITOS PARA UBICARSE EN EL TITULO III DE LA LISR COMO PERSONA MORAL CON FINES NO LUCRATIVOS.

Al respecto, el Sistema de Administración Tributaria (SAT) mediante el criterio 74/2012/ISR de su compilación de criterios normativos establece lo siguiente:

74/2012/ISR Instituciones de enseñanza. Son personas morales con fines no lucrativos cuando obtengan el reconocimiento de validez oficial de estudios.

De conformidad con el artículo 95, fracción X de la LISR, se consideran personas morales con fines no lucrativos, las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación. El artículo 54, primer párrafo, de la Ley General de Educación, señala que los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades, y que, por lo que concierne a la educación preescolar, primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica, los particulares deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado. Tratándose de estudios distintos de los antes mencionados, podrán obtener el reconocimiento de validez oficial de estudios.

En virtud de lo anterior, las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, que tengan el reconocimiento oficial de estudios, son personas morales con fines no lucrativos, independientemente de que conforme a la Ley General de Educación no sea obligatorio obtener dicho reconocimiento.

REQUISITOS PARA OBTENER EL RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE ESTUDIOS¹

Las autorizaciones y los reconocimientos de validez oficial de estudios se otorgarán cuando los solicitantes cuenten:

I.- Con personal que acredite la preparación adecuada para impartir educación y, en su caso, satisfagan los demás requisitos a que se refiere el artículo 21 de la LGE, mismo que señala: Para ejercer la docencia en instituciones establecidas por el Estado, por sus organismos descentralizados y por los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, los maestros deberán satisfacer los requisitos que, en su caso, señalen las autoridades competentes. En el caso de los maestros de educación indígena que no tengan licenciatura como nivel mínimo de formación, deberán participar en los programas de capacitación que diseñe la autoridad educativa y certificar su bilingüismo en la lengua indígena que corresponda y el español.

II.- Con instalaciones que satisfagan las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas que la autoridad otorgante determine. Para establecer un nuevo plantel se requerirá, según el caso, una nueva autorización o un nuevo reconocimiento, y

III.- Con planes y programas de estudio que la autoridad otorgante considere procedentes, en el caso de educación distinta de la preescolar, la primaria, la secundaria, la normal, y demás para la formación de maestros de educación básica.

TRATAMIENTO DE INGRESOS DISTINTOS DE INSCRIPCIONES, COLEGIATURAS Y ENAJENACION DE SU ACTIVO FIJO.

La LISR establece algunos casos en los que las instituciones educativas comprendidas en el título III de la citada ley, denominado "Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos", por la obtención de ciertos ingresos, causarán el ISR.

El último párrafo del artículo 93 de la LISR, establece que en el caso de que las personas morales con fines no lucrativos enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el ISR correspondiente a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de la LISR, aplicando la tasa del artículo 10 (30%), siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio que se trate.

Dentro de los ingresos a que se refiere la citada disposición, se tienen los siguientes ejemplos:

Venta de libros,
Venta de uniformes,
Venta de dulces,
Prestación del servicio de fotocopiado,
Prestación del servicio de transporte escolar,
Concesión de cafeterías, y
Alquiler de salones, entre otros .

En el caso de las instituciones educativas, existe el siguiente criterio que aclara sobre si las inscripciones y colegiaturas que pagan los alumnos, pueden considerarse como ingresos por servicios prestados a sus miembros.

¹ Arts. 21 segundo párrafo y 55, LGE

En este caso el criterio 75/2012/ISR de la normatividad del Servicio de Administración Tributaria (SAT), precisa lo siguiente:

El artículo 95, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que se consideran personas morales con fines no lucrativos a las 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. El artículo 93, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta refiere que en el caso de que las personas morales con fines no lucrativos, enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, deberán determinar el impuesto que corresponda por los ingresos derivados de las actividades mencionadas en los términos del Título II de la Ley en comento, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

No obstante lo anterior, de una interpretación armónica de las disposiciones antes señaladas, lo establecido en el artículo 93, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será aplicable tratándose de la prestación de servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que los ingresos percibidos correspondan a los pagos que por concepto de cuota de inscripción y colegiaturas efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las Instituciones Educativas de que se trate.

No obstante lo señalado con anterioridad, si las instituciones educativas, cuentan con autorización para percibir donativos deducibles en los términos del artículo 31, fracción I de la LISR, podrán obtener hasta un 10% de ingresos distintos de donativos para los cuales fueron autorizadas.

REQUISITOS PARA SER CONSIDERADA COMO INSTITUCION AUTORIZADA PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES.²

Las instituciones educativas, deberán cumplir con lo siguiente para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR.

- I. Que se constituyan y funcionen exclusivamente como 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 LGE y que, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, una parte sustancial de sus ingresos la reciban de fondos proporcionados por la Federación, Estados o Municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social. Tratándose de aquellas entidades a cuyo favor se emita una autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, además de cumplir con lo anterior, no podrán recibir ingresos en cantidades excesivas por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías o por actividades no relacionadas con su objeto social.

² Arts. 97, LISR

- II. Que las actividades que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que puedan intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda o destinadas a influir en la legislación.

No se considera que influye en la legislación la publicación de un análisis o de una investigación que no tenga carácter proselitista o la asistencia técnica a un órgano gubernamental que lo hubiere solicitado por escrito.

- III. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos.

- IV. Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.

- V. Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

- VI. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

- VII. Informar a las autoridades fiscales, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hayan otorgado donativos deducibles en los términos de esta Ley.

Los requisitos a que se refieren las fracciones III y IV, deberán constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.

En todos los casos, las donatarias autorizadas deberán cumplir con los requisitos de control administrativo y de transparencia, que al efecto establezcan el Reglamento de esta Ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

ASOCIACIONES O SOCIEDADES CIVILES, QUE SE CONSTITUYAN CON EL PROPOSITO DE OTORGAR BECAS.³

Las asociaciones o sociedades civiles, que se constituyan con el propósito de otorgar becas podrán obtener autorización para recibir donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- I. Que las becas se otorguen para realizar estudios en instituciones de enseñanza que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación o, cuando se trate de instituciones del extranjero éstas, estén reconocidas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.
- II. Que las becas se otorguen mediante concurso abierto al público en general y su asignación se base en datos objetivos relacionados con la capacidad académica del candidato.
- III. Que cumplan con los requisitos a los que se refiere el artículo 97 de esta Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.

REMANENTE DISTRIBUIBLE A LOS INTEGRANTES DE LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS.

El artículo 93 de la LISR, señala que las instituciones educativas determinarán el remanente distribuable correspondiente a sus integrantes de la siguiente forma:

Ingresos del período
Menos: Deducciones autorizadas
Igual: Remanente distribuable

Dicho remanente distribuable causará el ISR cuando se distribuya a los socios o integrantes de la institución educativa. En este caso, el socio o integrante considerará la parte proporcional que le corresponda del remanente distribuable, como ingreso del Capítulo IX "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas", y la persona moral efectuará una retención de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 170 de la LISR.

La retención será equivalente a la cantidad que resulte de aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior establecida en la tarifa contenida en el artículo 177 sobre el monto del remanente distribuable.

³ Arts. 98, LISR

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Las instituciones educativas pueden pagar o no ISR, dependiendo del título de la LISR en el que se ubiquen; sin embargo, tratándose de la LIVA es distinto, ya que la misma no grava personas, sino actos o actividades realizados por tales personas.

Por lo que si una institución educativa con fines no lucrativos realiza actos o actividades gravados de los mencionados en la LIVA, estará sujeta al pago de este impuesto, excepto en algunos casos.

Actos o actividades gravados.

Las instituciones educativas se encuentran obligadas al pago del IVA, cuando realicen en territorio nacional, los actos o actividades siguientes:

1. Enajenen bienes;
2. Presten servicios independientes;
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes;
4. Importen bienes o servicios.

No obstante lo anterior, estarán exentos los servicios de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar, tal y como lo señala el artículo 15 de la LIVA.

En esta exención se encuentran las instituciones educativas, pero cumpliendo con el requisito de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios por parte de la Secretaría de Educación Pública por lo cual, si no se cuenta con este requisito y se prestan servicios de enseñanza, estos se deberán considerar como actos gravados para efectos de IVA.

Tal sería el caso de instituciones de enseñanza que no cuentan con este requisito, como pueden ser institutos de capacitación, escuelas de idiomas, escuelas de educación deportiva, danza, baile, etc., que a pesar de prestar servicios de enseñanza, estarían gravados por la LIVA, cuando no cuenten con el reconocimiento de validez oficial de estudios.

Sin embargo, aunque la institución educativa se encuentre exenta del IVA por los servicios de enseñanza que presta, todos aquellos actos o actividades que realice distintos al cobro de inscripciones, colegiaturas y enajenación de su activo fijo se encontrarán gravados para efectos del IVA.

Además cuando se realicen actos o actividades gravadas y exentas, se deberá proceder a identificar y registrar en la contabilidad por separado, ya que el impuesto acreditable, deberá identificarse con cada actividad para que proceda el acreditamiento y determinar el impuesto a su cargo. El IVA que se le haya trasladado a la institución educativa y que no sea acreditable, deberá considerarse como un gasto deducible, de conformidad con la LISR.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA.

De conformidad con la LIETU, las personas físicas y morales que tengan su residencia en México están obligadas al pago del Impuesto por:

- a) la enajenación de bienes,
- b) prestación de servicios independientes o
- c) por el uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, se establece que los ingresos se consideraran acumulables en el momento en que se encuentren efectivamente cobrados.

Sin embargo, la LIETU también considera diversos ingresos por los cuales no se pagara este impuesto, dentro de los cuales se incluyen, entre otros, los siguientes:

- **Entidades no sujetas al ISR.** No se pagara el IETU por aquellos ingresos que no estén afectos al pago de ISR que reciban las personas que se enlistan en la misma LIETU, dentro de las cuales se encuentran los partidos políticos, los sindicatos obreros, asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones., las instituciones o sociedades civiles constituidas para administrar cajas de ahorro, las asociaciones de padres de familia, entre otras.
- **Donatarias autorizadas.** Respecto a los ingresos que perciban las personas morales que estén autorizadas para recibir donativos deducibles, por dichos ingresos no se pagara el IETU siempre y cuando se destinen a los fines propios del objeto social de la institución, y no se otorgue a nadie algún beneficio sobre el remanente distribuible.

No pagarán el IETU aquellas sociedades o asociaciones civiles que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, que además estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR, siempre que los ingresos que obtengan los destinen a los fines propios de su objeto social 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 conforme a la LISR, esto de conformidad con el artículo 4 de la LIETU.

CONCLUSION:

Es importante resaltar, que las instituciones que prestan servicios educativos, reciben un tratamiento fiscal especial, dada la importancia que toma el contar con un reconocimiento con validez oficial de estudios expedido por la Secretaria de Educación Pública, lo cual redundara en exenciones fiscales.

ACLARACIÓN:

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE:	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO:	C.P.C.Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. RUBEN PLASCENCIA ARREOLA
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. Y M.I. OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	L.D., M.I., M.F Y M.D.C.C. JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.