

El IETU en instituciones de enseñanza

José Padilla Hernández

El objetivo de este apartado es dar respuesta a los cuestionamientos formulados por los telespectadores del programa de televisión *Fiscal.con*, los del programa de radio *Consultoría Fiscal Universitaria* y los que se plantean al área de Asesoría Fiscal Gratuita de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, al correo electrónico consultoriofiscal@correo.fca.unam.mx, haciendo énfasis sobre aquellos que resultan frecuentes y de interés general.

En este caso, aun cuando la consulta pareciera un tanto insulsa, es una situación recurrente en las entidades de los particulares que tienen por objeto la "enseñanza", en lo que se refiere a su tratamiento fiscal.

El caso que nos ocupa corresponde a un Colegio, en donde la persona que lo administra menciona que, durante el primer semestre del presente año, únicamente se efectuaron erogaciones y, a partir del mes de julio en adelante, es cuando se empiezan a generar los ingresos; a lo que cuestiona ¿cómo se pueden aplicar las erogaciones realizadas contra los ingresos generados en forma posterior al determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)?

Ante tal situación, me voy a permitir hacer una breve introducción –sin que trate de abundar a fondo–, acerca de los aspectos jurídicos que atañen a las instituciones educativas de carácter particular, como son desde su constitución legal, para posteriormente encuadrarlas en lo que se refiere al ámbito fiscal. Esto es que, partiendo de las características de la entidad prestadora de los servicios educativos, dependerá el régimen fiscal aplicable, toda vez que no es el mismo para aquellas instituciones educativas que cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial, como para las que no lo tengan; sean servicios educativos prestados a través de personas físicas o morales.

En ese orden de ideas, el facultamiento genérico que la Ley General de Educación (LGE) otorga a los particulares para impartir educación en todos sus tipos y modalidades no es discriminatorio, lo que quiere decir que puede ser llevado a cabo tanto por una persona física o moral. Sin embargo, dicha Ley, al referirse al sistema educativo, hace referencia a las "instituciones de los particulares",¹ luego entonces, se sugiere la forma jurídica colectiva, es decir, alude a una figura asociativa.

¹ Artículo 10, fracción VI, de la Ley General de Educación. www.diputados.gob.mx

En ese tenor, los Colegios, al tener como objeto social principal la "enseñanza",² es dable recurrir a la LGE, de donde se desprende lo siguiente:

Artículo 2.

Todo individuo tiene derecho a recibir educación y, por lo tanto, todos los habitantes del país tienen las mismas oportunidades de acceso al sistema educativo nacional, con sólo satisfacer los requisitos que establezcan las disposiciones generales aplicables.

La educación es medio fundamental para adquirir, transmitir y acrecentar la cultura;...

Lo subrayado es propio.

En esa línea de pensamiento, la LGE es la que se encarga de regular la educación que se imparta, ya sea a través de entidades públicas o privadas, tal y como lo dispone el siguiente precepto de la Ley en cita:

Artículo 1.

Esta Ley regula la educación que imparten el Estado –Federación, entidades federativas y municipios–, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios. Es de observancia general en toda la República y las disposiciones que contiene son de orden público e interés social.

Lo subrayado es propio.

Una vez identificada de manera general la Ley que regula tales actividades, pasemos al ámbito fiscal, y, para el caso de que las prestadoras de servicios educativos sean personas morales que cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, estas son consideradas como personas morales con fines no lucrativos, tal y como lo dispone el artículo 95, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), por ende, no serán sujetas de dicho impuesto.

Por lo que respecta al Impuesto Empresarial a Tasa Única, si es el caso de que dichas personas morales cuentan con autorización para recibir donativos –donataria autorizada–, podrán gozar de la prerrogativa del no pago de dicho tributo, de conformidad con lo que dispone el artículo 4, fracción III, de la Ley referida, el cual me permito transcribir para una mejor apreciación:

Artículo 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,...

Así las cosas, para cuando el objeto social de una entidad jurídica sea la enseñanza, y tenga autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE y autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, no se causarán ni el Impuesto Sobre la Renta ni el empresarial a tasa única.

² Conjunto de conocimientos, principios, ideas, etc., que se enseñan a alguien. *Diccionario de la Real Academia Española.*

No obstante lo anterior, y para dar una respuesta concreta al cuestionamiento de la persona que nos consultó, con base en la información cualitativa que comenta, suponemos que el Colegio solo tiene autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, pero no autorización para recibir donativos, por ese solo hecho sí se estará obligado al pago del IETU.

En ese sentido, la fórmula para la determinación de los pagos provisionales del IETU sería como a continuación se desarrolla:

	Ingresos cobrados del período
(-)	Deducciones pagadas del período

(=)	Base para IETU del período (inicio del ejercicio al mes que corresponda)
(*)	17.5%

(=)	IETU del período
(-)	Crédito fiscal ³

(=)	Diferencia de IETU a cargo
(-)	Crédito fiscal por nóminas gravadas
	Crédito fiscal por aportaciones de seguridad social
	Otros créditos fiscales

(=)	IETU a cargo del período
(-)	ISR efectivamente pagado del período

(=)	IETU a pagar
(-)	Pagos provisionales de IETU del período anterior

(=)	Pago provisional de IETU

³ Exceso de deducciones sobre los ingresos en ejercicios anteriores. Artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU).

Esquemmatizando de manera numérica y considerando que solo se realizaron erogaciones durante los primeros seis meses del año y cómo podrán ser restadas de los ingresos que se generen en forma posterior, es dable citar el precepto fiscal que resuelve dicha situación:

Artículo 9.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

...

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.

Como es el caso de que se obtienen los ingresos a partir del mes de julio en adelante, a la sumatoria de los ingresos en forma acumulada se podrán restar las deducciones que se realizaron desde que inició el ejercicio y hasta el último día del mes por el cual se va a determinar el IETU correspondiente.

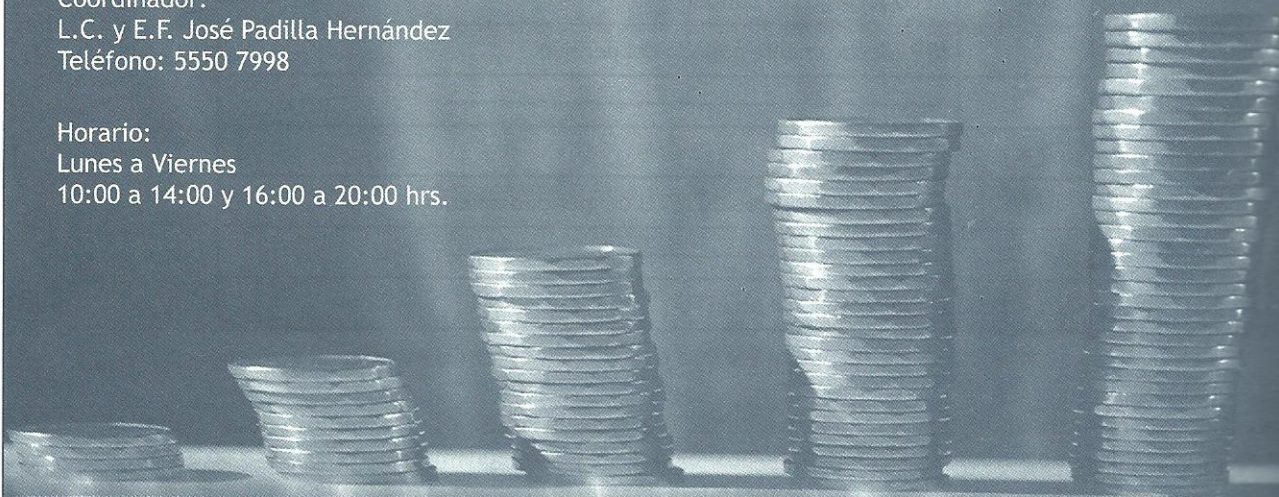
Veamos:

¿Los impuestos le causan problemas?

ASESORÍA FISCAL GRATUITA

Coordinador:
L.C. y E.F. José Padilla Hernández
Teléfono: 5550 7998

Horario:
Lunes a Viernes
10:00 a 14:00 y 16:00 a 20:00 hrs.



consultoriofiscal@correo.fca.unam.mx

Universidad Nacional Autónoma de México / Facultad de Contaduría y Administración

		Enero-Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre-Diciembre
	Ingresos del mes	0	150,000	150,000	80,000	150,000
	Ingresos acumulados	0	150,000	300,000	380,000	530,000
	Deducciones del mes		10,000	10,000	30,000	30,000
(-)	Deducciones acumuladas	100,000	110,000⁴	120,000	150,000	180,000
		-----	-----	-----	-----	-----
	Base para IETU	\$0	\$40,000	\$180,000	\$230,000	\$350,000
(*)	Tasa de IETU		17.5%	17.5%	17.5%	17.5%
		-----	-----	-----	-----	-----
(=)	IETU a cargo	0	7,000	31,500	40,250	61,250
(-)	Crédito fiscal	0	0	0	0	0
		-----	-----	-----	-----	-----
(=)	Diferencia de IETU	0	7,000	31,500	40,250	61,250
(-)	Crédito fiscal por nómina		7,000 ⁵	28,000	31,500	42,000
(-)	Crédito fiscal por Aportaciones de Seguridad Social (ASS)		0	1,500	2,800	5,500
		-----	-----	-----	-----	-----
(=)	IETU a cargo	0	0	2,000	5,950	13,750
(-)	Pagos provisionales de IETU				2,000	5,950
		-----	-----	-----	-----	-----
(=)	Pago provisional de IETU			\$2,000	\$3,950	\$7,800

Como se puede apreciar en este cálculo, las erogaciones realizadas durante el primer semestre del ejercicio se aplicaron contra los ingresos generados en forma posterior, toda vez que los saldos de ingresos como de las deducciones se suman mes a mes hasta que concluya el ejercicio y se determine el impuesto que realmente corresponde.

En otras palabras, no se pierden por el hecho de que no pudieron ser restados en los meses en que se generaron.


⁴ Como vemos, este importe de \$110,000.00 incluye las erogaciones realizadas desde el mes de enero y hasta julio.

⁵ Importe determinado considerando que se pagan salarios fijos mensuales por la cantidad de \$20,000.00, que multiplicados en forma acumulada desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago por el factor de 0.175. Artículo 10, penúltimo párrafo de la LIETU.

Cabe mencionar que este cálculo fue determinado conforme a lo que disponen los artículos 9, 10 y transitorios de la LIETU.

Conclusiones

Como podemos observar, en primera instancia tenemos que ubicar el tipo de entidad y la naturaleza de los actos jurídicos realizados, con la finalidad de identificar las obligaciones fiscales de que será sujeto. Así, se tendrá la certeza de saber qué impuestos se tendrán que pagar, toda vez que de no hacerlo así, se puede incurrir en el pago de impuestos en forma indebida, aun cuando por disposición legal expresa no se esté obligado al pago relativo.

Ahora bien, para el caso de que sí se esté obligado al pago de los tributos, se debe tener el conocimiento adecuado de los elementos necesarios para la determinación, pues de lo contrario los cálculos a efectuar se harán en forma incorrecta, trayendo como consecuencia el desembolso innecesario e impropio, mermando con ello el capital de trabajo con el que cuentan los empresarios, que dicho sea de paso, en ocasiones es el menor. 

L.C.C. y E.F. José Padilla Hernández
Coordinador de sección de *Consultorio Fiscal*
Catedrático y Coordinador de la Especialización
en Fiscal y del Programa de Asesoría Fiscal Gratuita
de la Facultad de Contaduría y Administración
de la Universidad Nacional Autónoma de México
consultoriofiscal@correo.fca.unam.mx