

Repercusión de la reforma fiscal 2014 en las instituciones de enseñanza

José Padilla Hernández

El objetivo de esta sección es darle respuesta a las preguntas formuladas por los telespectadores del programa de televisión por Internet, *Fiscal.con*, así como a las del programa de radio, *Consultoría Fiscal Universitaria*, las planteadas en el área de Asesoría Fiscal Gratuita y las enviadas al correo electrónico consultoriofiscal@fca.unam.mx, con énfasis en las que resultan de relevancia, además de hacer comentarios respecto de aquellos temas que son de interés general y dignos de ser abordados en el ámbito tributario.

En este caso, abordaremos de una manera muy sencilla el cuestionamiento que nos planteó el gremio profesional dedicado a la enseñanza, consistente en conocer cuáles son las repercusiones fiscales que trajo la reforma fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, en específico la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), publicada el 11 de diciembre y que entró en vigor el 1 de enero de 2014, en donde se contemplan una serie de obligaciones más a cargo tanto de los que son contribuyentes del citado impuesto como de los que no lo son, entre ellos, las "instituciones dedicadas a la enseñanza"; las cuales están reguladas en el artículo 79, fracciones X, XXIII y XXXIV de la Ley en cita, el cual transcribimos para una mejor apreciación:

Artículo 79.

No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

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

...

XXIII. *La Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley están obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación.*

XXIV. *Los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley.*

Donatarias autorizadas

Primera obligación)

En primera instancia, una de las “dos nuevas obligaciones” a cumplir es que las instituciones de enseñanza deben ser donatarias autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es decir, que cuenten con autorización para recibir donativos que sean deducibles para quienes los entreguen, tal y como lo dispone la fracción X del artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Repercusión fiscal

Al respecto, la fracción XXII del artículo 9 de las disposiciones transitorias señala que las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán cumplir las obligaciones del Título II de dicha Ley.

Esto se traduce en que de no contar con dicha autorización, en adelante sí serán contribuyentes del impuesto sobre la renta (ISR) y, por ende, tendrán que efectuar pagos provisionales de ISR en forma mensual por los ingresos que obtengan por la realización de sus servicios prestados por enseñanza y calcular el impuesto anual, además de otras obligaciones formales de hacer, pero en realidad la que les afectará en su patrimonio es que tendrán que pagar de sus ingresos un 30 por ciento por concepto de impuesto sobre la renta y que de no hacerlo estarán omitiendo el pago de una contribución, haciéndose acreedores a las sanciones respectivas.

Comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI)

Segunda obligación)

Aun cuando la LISR señala que las instituciones dedicadas a la enseñanza no son contribuyentes del citado impuesto, tienen que cumplir con la emisión de comprobantes digitales por el pago de nómina; a saber:

Artículo 86.

Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, la Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación y los organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de esta Ley están obligados a expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por concepto de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los artículos 132 fracciones VII y VIII, y 804 primer párrafo fracciones II y IV de la Ley Federal del Trabajo.

Así las cosas, conforme a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se señala la segunda obligación a cargo de quienes realicen pagos por concepto de salarios y conceptos asimilados y que aplica también a las instituciones dedicadas a la enseñanza.

En correlación con lo anterior, el artículo 99, que tutela las obligaciones de los patrones y retenedores, señala lo siguiente:

Artículo 99.

Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

...

- III.** *Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los artículos 132 fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y III de la Ley Federal de Trabajo.*

Por lo que hace a las consecuencias por no cumplir con este requisito, estas pueden estar contenidas en el penúltimo párrafo del artículo 79 de la LISR, el cual reza:

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

A efecto de entender dicho párrafo, en primer lugar identificaremos a las instituciones afectadas, para, posteriormente, interpretar en qué casos una erogación realizada por estas se convierte en no deducible y, por último, conocer su repercusión fiscal.

Instituciones afectadas

En ese orden de ideas, las instituciones consideradas son las siguientes:

- Sociedades o asociaciones de carácter civil (fracción X).
- Instituciones creadas por decreto presidencial o por ley (fracción X).
- Organismos descentralizados que no tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta (fracción XXIV).

Erogaciones no deducibles

En dicho párrafo se menciona que las instituciones dedicadas a la enseñanza considerarán remanente distribuible las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de la LISR, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que estas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma.

En las cosas, las erogaciones realizadas deberán cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 147, salvo los de la fracción IV, la cual nos indica:

Artículo 147.

Las deducciones autorizadas en este Título para las personas físicas que obtengan ingresos de los Capítulos III, IV y V de este Título, deberán reunir los siguientes requisitos:

...

- IV.** *Estar amparada con el comprobante fiscal y que los pagos cuya contraprestación exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante transferencia electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria...*

Por ende, sí deben cumplir con los otros requisitos a que se refieren las demás fracciones del artículo en cita, entre otros, los que a continuación se citan:

VII. ...

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente respectivas, conste en comprobante fiscal y se cumpla con

las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II y V de la misma, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Repercusión fiscal

En ese orden de ideas, cuando se realicen pagos por concepto de remuneraciones, estas deben constar en comprobantes fiscales digitales por Internet y de no cumplir con dicho requisito se actualiza la hipótesis normativa a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 79, por ende, el monto no deducible deberá ser considerado como remanente distribuible y aplicar lo que dispone el último párrafo de dicho precepto, el cual reza lo siguiente:

En el caso en el que se determine remanente distribuible en los términos del párrafo anterior, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquél en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

	Monto no deducible (Remanente distribuible)
Por	35%
Igual	ISR a enterar en el mes de febrero del año siguiente

Conclusiones

Como podemos observar el no cumplir con cualquiera de las dos obligaciones formales de hacer puede acarrear como consecuencia una obligación sustantiva que es la del pago de un impuesto, afectándose así el patrimonio de quienes incumplan con las obligaciones analizadas.

Si observamos, el requisito de ser donataria autorizada fue el recuerdo que nos dejó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), toda vez que para no ser contribuyente de dicho impuesto –para el caso de las instituciones dedicadas a la enseñanza– debería ser donataria autorizada.

Por lo que hace al segundo requisito –comprobantes fiscales digitales por Internet– creemos que además de lo comentado en el presente, queda en duda la deducibilidad parcial de la nómina –prestaciones exentas–, toda vez que las disposiciones fiscales de las personas físicas remiten a las de las personas morales en donde se señala dicha situación, por ende, la deducibilidad parcial de la nómina pudiera ser también un remanente distribuible, aunque, en lo personal, consideramos que ya sería demasiado.^{C_F}

L.C.C., E.F. y M.A.C. José Padilla Hernández
Catedrático y Coordinador de la Especialización
en Fiscal de la División de Estudios de Posgrado
de la Facultad de Contaduría y Administración
de la Universidad Nacional Autónoma de México
y del Programa de Asesoría Fiscal Gratuita
de la misma Institución
Coordinador de sección de *Consultorio Fiscal*
consultoriofiscal@fca.unam.mx