



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

“PROPUESTA PARA OPTIMIZAR EL RESULTADO FISCAL DE LAS
SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS
EDUCATIVOS”

DIRECTOR:
M.A. JOHANA LETICIA FRANCO HERNANDEZ

TESIS
Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

PRESENTA:
C.P. OSCAR BAUTISTA HERNÁNDEZ

Puebla, Pue. 08 diciembre de 2014



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Director de la Tesis** denominada: **"PROPUESTA PARA OPTIMIZAR EL RESULTADO FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS"**, elaborada por el alumno de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

OSCAR BAUTISTA HERNANDEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 02 de diciembre de 2014

Atentamente



M.A. Johana Leticia Franco Hernández



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de Asesor de la Tesis denominada: **"PROPUESTA PARA OPTIMIZAR EL RESULTADO FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

OSCAR BAUTISTA HERNANDEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

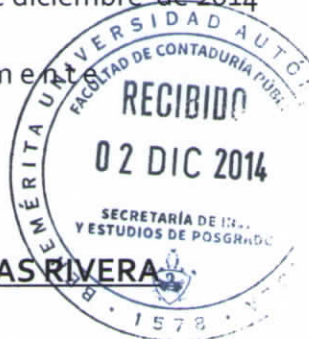
Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 02 de diciembre de 2014

Atentamente,



MALÚIS ROJAS RIVERA



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de Asesor de la Tesis denominada: **"PROPUESTA PARA OPTIMIZAR EL RESULTADO FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS"**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES** de nombre:

OSCAR BAUTISTA HERNANDEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 02 de diciembre de 2014

Atentamente



MC RODOLFO APANGO AZCARRAGA





BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/ 203/14
Asunto: Digitalización de Tesis

C. Oscar Bautista Hernández
Presente

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada "**Propuesta para Optimizar el Resultado Fiscal de las Sociedades Civiles Dedicadas a los Servicios Educativos**" para sustentar el examen profesional para obtener el grado de Maestro en Contribuciones.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

Atentamente

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"

H. Puebla de Z., 02 de diciembre 2014.


M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendón
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado



c.c.p. SIEP
err/ERR*

Facultad
de Contaduría
Pública

Blvd. Valsequillo 70,
Col. Universidades,
Ciudad Universitaria,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

INDICE

	Resumen	
	Introducción	i
I	Planteamiento del Problema	iv
II	Justificación	v
III	Objetivos	vii
IV	Pregunta de Investigación	vii
V	Hipótesis	viii
VI	Variables	viii
VII	Diseño Metodológico	viii
VIII	Alcances y Limitaciones	ix

CAPITULO I. MARCO FISCAL DE LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS

1.1.	Concepto de sociedades y asociaciones civiles	1
1.1.1.	Concepto e implicaciones de sociedades y asociaciones civiles para efectos mercantiles	4
1.1.2.	Concepto e implicaciones de sociedades y asociaciones civiles para efectos fiscales	5
1.2.	Disposiciones aplicables a las sociedades civiles por servicios de educación	6
1.2.1.	Concepto de educación	7
1.2.2.	Fundamentos legales de educación	7
1.2.3.	Sistema educativo nacional	8
1.2.4.	Fines que persiguen las instituciones educativas	9
1.3.	Alternativas para tributar de las personas morales dedicadas a la educación	11
1.3.1.	Personas morales con fines lucrativos	12
1.3.2.	Personas morales con fines no lucrativos	12
1.3.3.	Sociedad civil como institución educativa	13
1.3.3.1.	Generalidades	14
1.3.3.2.	Fundamentos legales	14
1.4.	Aspectos fiscales de la sociedad civil como institución educativa	16
1.4.1.	Ley del Impuesto sobre la Renta	17
1.4.1.1.	Exposición de motivos para reforma fiscal 2014	17
1.4.1.2.	Reforma fiscal 2014	20
1.4.1.3.	Transición de régimen fiscal	20
1.4.1.4.	Persona moral con fines lucrativos	21
1.4.1.5.	Implicaciones legales de la reforma fiscal 2014	23
1.4.1.6.	Resumen comparativo de persona moral con fines no lucrativos y con fines lucrativos	23
1.4.2.	Ley del Impuesto al valor agregado	24
1.4.2.1.	Exención del pago del impuesto	27
1.5.	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	28
1.5.1.	Subrogación de la Ley por reforma fiscal 2014	29
1.6.	Sociedades o asociaciones civiles con autorización para recibir donativos	29

CAPITULO II. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES CONTRIBUYENTES DEL ISR

2.1.	Contribuyentes sujetos al ISR	34
2.1.1.	Instituciones educativas como contribuyentes del ISR	35
2.1.2.	Ventajas y Desventajas de tributar como personas morales con fines lucrativos	36
2.1.3.	Sujeto, objeto, base y tasa	36
2.1.4.	Obligaciones fiscales	37
2.1.5.	Contribuyentes no obligados	40
2.1.6.	Contribuyentes con autorización de la secretaria de educación pública	41
2.1.7.	Contribuyentes con autorización para recibir donativos deducibles	41
2.1.8.	Obligados a dictaminarse	42
2.2.	Ingresos y deducciones	43
2.2.1.	Ingresos acumulables	43
2.2.2.	Otras deducciones	45
2.2.3.	Deducciones autorizadas	46
2.2.4.	Requisitos de las deducciones autorizadas	48
2.2.5.	Conceptos no deducibles	52
2.3.	Deducciones por Sueldos y prestaciones	54
2.3.1.	Comprobantes fiscales para su deducción	56
2.3.2.	Gastos de previsión social requisitos para su deducción	57
2.3.3.	Obligación de los patrones	59
2.4.	Momento de causación	60
2.5.	Procedimiento para la determinación del pago provisional	61
2.5.1.	Determinación de los ingresos acumulables	61
2.5.2.	Coeficiente de utilidad	62
2.5.2.1.	Coeficiente para el primer ejercicio	63
2.5.2.2.	Reglas aplicables para el segundo ejercicio	64
2.5.3.	Determinación del impuesto	64
2.6.	Procedimiento para la determinación del impuesto anual	65
2.6.1.	Utilidad fiscal y Resultado fiscal	65
2.6.2.	Actualización de perdidas fiscales	66
2.6.3.	Efecto de aplicación para PTU pagada	67
2.6.4.	Aplicación de pagos provisionales efectuados	68

CAPITULO III. ALTERNATIVA PARA DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL DE ISR

3.1.	Ingresos reales	70
3.1.1.	Modelo para la integración de ingresos	72
3.2.	Deducciones reales	73
3.2.1.	Servicios de arrendamiento	76
3.2.2.	Renta de personal	78
3.2.3.	Modelo para la determinar las deducciones	81
3.2.4.	Modelo para determinar la deducción de activos fijos	82
3.2.5.	Modelo para la integración de nominas pagadas	83
3.3.	Costeo y gastos especiales	83
3.3.1.	Modelo de presupuesto	84
3.4.	Modelo para la determinación de ISR del ejercicio de 2014	87
3.5.	Modelo para la determinación de pago provisional de ISR del ejercicio de 2015	88

CAPITULO IV. CASO PRÁCTICO

4.1.	Planteamiento del caso y datos específicos	90
4.1.1.	Planteamiento del caso	90
4.1.2.	Datos específicos	90
4.2.	Integración de conceptos y cifras para la determinación	91
4.3.	Solución, determinación del impuesto por el ejercicio fiscal de 2014	102
4.3.1.	Determinación de los pagos provisionales del ejercicio 2014	103
4.3.2.	Determinación del ajuste anual por inflación deducible	103
4.3.3.	Determinación de la utilidad fiscal en esquema cotidiano y en esquema propuesto	104
4.3.4.	Determinación del coeficiente de utilidad a aplicar en 2015, comparativo respecto a los datos cotidianos y a la propuesta	105
4.4.	Solución, determinación de los pagos provisionales para el segundo ejercicio fiscal de 2015	106
4.5.	Contabilidad electrónica	108
4.6.	Resultados obtenidos	109
	Conclusiones	111
	Consideraciones finales	113
	Referencias	114

RESUMEN

Con el objetivo de lograr un análisis de la reforma fiscal para el ejercicio fiscal de 2014 y su aplicación a los contribuyentes personas morales dedicadas a prestar servicios educativos, se desarrolla el presente tema, mismo que brindara a los empresarios y profesionistas interesados las herramientas necesarias para lograr conocer y aplicar los procedimientos de control interno y fiscales para la determinación del ISR por el primero y segundo ejercicio de trabajo como contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de esta manera disminuir el impacto que implicaría el pago de este impuesto generado por la propia naturaleza de la reforma que establece limitantes excesivas en cuanto a los requisitos de las deducciones y otras formas que conllevan a la determinación de una utilidad fiscal y un coeficiente de utilidad en cantidades que no corresponden a la realidad financiera de la empresa.

INTRODUCCION

Respecto al tema sujeto a estudio denominado “Propuesta para Optimizar el Resultado Fiscal de las Sociedades Civiles Dedicadas a los Servicios Educativos”, se tiene integrado un análisis minucioso que abarca desde los fundamentos de la esfera jurídica de la persona moral pasando por el análisis fiscal contemplando el impacto de la reforma fiscal para el ejercicio de 2014 y sus consecuencias, esta situación genera el problema sujeto a estudio para concluir con el análisis del caso práctico en donde se dará a conocer la propuesta como alternativa de solución.

En el Capítulo I denominado “Marco Fiscal de las Sociedades y Asociaciones Civiles Dedicadas a los Servicios Educativos”, se pretende conocer y describir cuales son las sociedades y asociaciones civiles desde el marco jurídico que les corresponde de acuerdo a las disposiciones vigentes en México, así como el motivo que genera que este tipo de entes jurídicos pueden dedicarse a prestar servicios educativos de acuerdo a la normatividad de la Ley General de Educación como parte integrante del Sistema Nacional de Educación.

Después de que se conocen todos estos conceptos y sus implicaciones se procede a ubicar en qué tipo de contribuyentes para efectos de la Ley de ISR se encuentran contempladas las sociedades para proceder a realizar un análisis minucioso de su derechos y obligaciones fiscales respecto a la reforma fiscal vigente para el ejercicio de 2014 y conocer la problemática que se genera como consecuencia de la aplicación de estos cambios fiscales desde la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, los impuestos derogados y los impuestos que les serán no aplicables por su propia naturaleza.

Al identificar el régimen fiscal al cual pertenecen las sociedades civiles dedicadas a los servicios educativos, se inicia el estudio del Capítulo II denominado “Tratamiento Fiscal de las Personas Morales Contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta”, con el

objetivo de conocer y analizar los conceptos que se incluyen en el cálculo mensual y anual del Impuesto Sobre la Renta. Este estudio incluye todos los conceptos fiscales aplicables desde los elementos del impuesto, las obligaciones fiscales, los conceptos considerados ingresos y las deducciones autorizadas haciendo énfasis a partidas específicas que son indispensables para este tipo de contribuyentes. Por último, se analizarán los conceptos que se deben incluir en la determinación del impuesto en sus diferentes periodos de causación, todo esto haciendo énfasis a él fundamento legal establecido en la LISR y demás disposiciones aplicables.

En el Capítulo III denominado “Alternativa para Disminuir la Utilidad Fiscal” se tiene por objetivo analizar el procedimiento para la determinación del ISR añadiendo las partidas específicas a los conceptos sujetos a análisis para poder disminuir la utilidad fiscal, con esto se establecen las causas y se justifican los motivos que dan origen a la propuesta fiscal en cuanto a conocer los medios de control interno que se deben aplicar y a los procedimientos para lograr un incremento de las deducciones autorizadas. Todo esto con la exhibición de los esquemas gráficos y tablas diseñadas para la ejecución de la propuesta, misma que se basa en la contribuyente sociedad civil dedicada a los servicios educativos que es una empresa real y legalmente establecida.

Por último y al dominar los conceptos establecidos en los capítulos anteriores, ahora se ejecutará su aplicación en el Capítulo IV denominado “Caso Práctico”, en esta parte, se pretende ejecutar la propuesta manifestada en el capítulo anterior con los datos reales de la operación de la sociedad civil dedicada a los servicios educativos, desde la integración de cifras contables aplicables a cada concepto implícito en la determinación del ISR mensual y anual para el ejercicio de 2014, por último se elabora una comparación para ambos casos, el procedimiento cotidiano aplicado actualmente por la contribuyente y aquel que se ejecutaría con la aplicación de la presente propuesta. Con esto se pretende dar a conocer los beneficios de la propuesta que serán reflejo de un beneficio obtenido en el ejercicio fiscal de 2015.

PROPUESTA PARA OPTIMIZAR EL RESULTADO FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS

Actualmente las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a prestar servicios de educación continúan implementando estrategias necesarias para aminorar la afectación económica que hasta el año de 2013 les generó el pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única y que ahora con la reforma fiscal de 2014 se extiende con el pago del Impuesto Sobre la Renta. El gremio de contribuyentes conocido como instituciones que imparten la enseñanza encuentran limitada la posibilidad de hacer deducibles todos los gastos que son generados por su operación propia, ahora bien resulta necesario para este tipo de contribuyentes conocer el marco legal y fiscal, general y particular para tener elementos que les permitan implementar estrategias que incrementan las deducciones autorizadas para la determinación del impuesto a pagar.

Para el desarrollo del mismo a continuación se elabora el siguiente documento el cual contiene la información necesaria que con independencia de cumplir con sus obligaciones fiscales de manera correcta y oportuna se darán a conocer los elementos necesarios para disminuir la carga fiscal generada sin modificar los procedimientos de cálculo establecidos en ley, solamente proporcionando una alternativa que les permita maximizar los conceptos que sirven de base para la determinación de la utilidad fiscal para el cálculo de dicho impuesto, a través del uso adecuado de las deducciones autorizadas, la tasa, los beneficios fiscales entre otros conceptos aplicables al procedimiento.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde que se dio a conocer la intención del Gobierno Federal de llevar a cabo la eliminación del Impuesto Empresarial a Tasa Única como parte principal de su propuesta de reforma fiscal para ejercicio de 2014 un sin número de contribuyentes se mostraron favorecidos con dicha determinación, sin embargo, comenzó la incertidumbre basada en especulaciones derivadas por las consecuencias que traería el periodo de transición por la eliminación de dicho tributo. Esta situación impactaría por igual a todo tipo de contribuyentes sin importar su régimen fiscal o su actividad preponderante, a pesar de dicha situación al cierre del ejercicio fiscal de 2013 nada estaba escrito con exactitud.

Por otra parte nada grata fue la sorpresa de saber que todos aquellos contribuyentes que tributaban en el Capítulo III del Título II de la Ley de Impuesto sobre la Renta dejarían de pertenecer a este rubro y que a partir del 1 de enero de 2014 en automático serían considerados como contribuyentes del régimen general de las personas morales para efectos de este impuesto, esta noticia generó posturas y criterios encontrados, pues el impacto del tributo podría ser aún más agresivo que el impacto que causó el IETU cuando se estableció como un impuesto directo que gravaría directamente las utilidades de las escuelas.

Aun y cuando las obligaciones y los derechos fiscales de estos contribuyentes no es nada nuevo en materia fiscal este nuevo esquema sí genera diversos cuestionamientos, básicamente por todos los cambios que implica dicha reforma en su manejo e integración de información, tal ejemplo es el uso general de los CFDI como única forma legal y válida para comprobar cualquier operación financiera que tenga un efecto fiscal. La situación se complica para las instituciones educativas de la iniciativa privada (que en su mayoría son personas morales) pues la misma Ley establece limitantes para la deducción de las prestaciones laborales, teniendo en cuenta que este concepto es el gasto principal que integra los conceptos deducibles de estos contribuyentes, las consecuencias al cierre del ejercicio fiscal de 2013 pueden ser negativas en la cuestión financiera pues el planteamiento del Ejecutivo Federal provocaría

grandes cantidades a cargo de ISR mismas que se verían reflejadas también en los pagos provisionales de los siguientes ejercicios fiscales.

II. JUSTIFICACIÓN

En la reforma fiscal para el ejercicio de 2014 publicada en el Diario Oficial de la Federación en el mes de noviembre de 2013, se deroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única misma que se encontraba vigente desde el año de 2008.

En dicho ejercicio este nuevo impuesto impactaba considerablemente a los contribuyentes dedicado a prestar servicios de educación en los diferentes niveles reconocidos en nuestro país, recordemos que dicho impuesto en diversos casos genero consecuencias negativas para los contribuyentes al tener limitado los conceptos deducibles de dicho tributo, específicamente en los conceptos de sueldos, prestaciones y seguridad social, siendo estos en su conjunto conceptos importantes al representar el gasto principal para su actividad preponderante.

Las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a prestar servicios de educación y que contaran con reconocimiento de validez oficial por parte del Gobierno Estatal hasta el año de 2013 para efectos de la Ley del Impuesto sobre la renta eran consideradas como contribuyentes con fines no lucrativos, es decir, que se encontraban relevadas del pago de dicho impuesto.

Este esquema de tributación pierde vigencia a partir de 2014, el ejecutivo federal en su propuesta de reforma fiscal misma que fue avalada por el legislativo indica de manera tajante que los contribuyentes dedicados a prestar servicios de educación (aun y cuando cuente con permiso de validez oficial) serán considerados contribuyentes del Título I de la misma Ley denominados como

personas morales con fines lucrativos y deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en los términos indicados.

El cambio resulta bastante agresivo, pues al considerar que estas empresas nunca antes habían sido contribuyentes directos del Impuesto sobre la Renta, a partir del ejercicio de 2014 esto implica que se vean obligados a aplicar cambios tanto en sus mecanismos de trabajo interno tanto contables como administrativos, lo cual puede implicar costos extras además de tomar en consideración que los principales gastos para realizar su actividad se encuentran limitados a una serie de requisitos que deben cumplir, toda esta situación pone en riesgo constante las finanzas de dichos contribuyentes debido a que estos nuevos mecanismos los orillaran a realizar pagos de impuestos por cantidades considerables que no estaban acostumbrados a hacer.

Estas razones son suficientes para justificar la falta de sensibilidad en materia fiscal por parte del Ejecutivo Federal cuyo objetivo general es incrementar la recaudación y no de ampliar directamente la base del número de contribuyentes activos del país (o al menos de los adheridos a este gremio), debido a que la reforma fiscal se realizó sin tomar en consideración que las utilidades fiscales que serán determinadas bajo este esquema son realmente inexistentes en cuestión monetaria para poder realizar pagos de impuestos que además de incongruentes resultan excesivos.

Las escuelas de la iniciativa privada que se encuentran constituidas bajo este esquema de sociedades civiles a partir del año de 2014 deberán tomar medidas extremas para poder hacer frente a la consecuencia del pago del impuesto sobre la renta cuando presenten su declaración anual en el ejercicio de 2015 y pagos provisionales así como en los ejercicios subsecuentes o por lo menos durante el sexenio presidencial actualmente vigente.

De acuerdo al planteamiento general de este cambio fiscal, resulta necesario elaborar este estudio para aportar elementos que ayuden a los contribuyentes del gremio de la educación a disminuir el impacto financiero que puede generar un manejo erróneo del nuevo esquema fiscal en el cual se encuentran envueltos a partir del año 2014 es por ello que surgen la inquietud de saber ¿Cómo se pueden disminuir la utilidad fiscal para la determinación del ISR de las sociedades civiles dedicadas a los servicios de la educación?.

III. OBJETIVOS

Objetivo general.

Optimizar el resultado fiscal para el pago de ISR de las sociedades civiles dedicadas a los servicios de la educación.

Objetivos específicos.

1. Conocer y analizar los conceptos que integran el marco fiscal de las sociedades civiles dedicadas a los servicios de enseñanza.
2. Mostrar los elementos que integran el tratamiento fiscal de las personas morales contribuyentes del ISR.
3. Analizar las alternativas para disminuir la utilidad fiscal de las personas morales contribuyentes del ISR.
4. Proponer una alternativa para disminuir la utilidad fiscal del ISR.

IV. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Cuáles son los conceptos que se deben incluir en la determinación de la utilidad fiscal para ISR?
2. ¿Cuál es la alternativa para disminuir la utilidad fiscal de ISR?
3. ¿Qué son las sociedades civiles?
4. ¿Qué son los servicios de educación?
5. ¿Cuál es el procedimiento para determinar el ISR a pagar?

V. HIPÓTESIS

Si se vinculan Ley, Decretos y Resoluciones Misceláneas se disminuirá la utilidad fiscal para la determinación del ISR del ejercicio.

VI. VARIABLES

Variable Independiente.

INDEPENDIENTE: Vincular las Leyes, Decretos y Resoluciones.

Variable dependiente.

DEPENDIENTE: Disminución de la utilidad fiscal.

VII.DISEÑO METODOLÓGICO

La presente investigación se realizará bajo el método mixto deductivo – inductivo ya que se presentará la explicación del tema de manera general a la particularidad, para llevarlo nuevamente a una generalidad que permita cuantificar el efecto de la investigación.

El enfoque que se le dará al trabajo, se realizara haciendo un análisis de la información en forma cualitativa; para después cuantitativamente validar o verificar la postura del investigador en el tema que se desarrolla.

El presente trabajo se realizara con un tipo de investigación descriptiva que permitió analizar las fuentes de información secundarias con el objetivo de describir temas y subtemas relacionados con el origen del trabajo, haciendo un repaso de fundamentos, conceptos, teorías, etcétera.

Con posterioridad la investigación tomará el tipo de investigación exploratorio por que mediante la prueba de ensayo y del error permitirá señalar cuál es la mejor alternativa para disminuir la utilidad fiscal y que así sea menor el pago de ISR de las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios de educación.

La investigación documental se hará mediante la consulta de fuentes secundarias como son: libros, periódicos, revistas, leyes, compilaciones fiscales y direcciones electrónicas.

Para proceder en primer término al copio de la información relacionada con el tema a las fuentes citadas para posteriormente seleccionarlo, analizarla y realizar con ella resúmenes y cuadros comparativos de la misma que permitan construir el marco teórico y referencial del trabajo.

VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES

La investigación se realizará con un alcance transversal ya que se consideran las disposiciones fiscales en materia del Impuesto sobre la Renta vigentes para 2014.

En cuando al ámbito geográfico, esta investigación se realizará en la ciudad de Tlaxcala. Sin embargo los resultados que se obtengan podrán crear supuestos

para contribuyentes que se ubiquen en ellos y que se localicen en cualquier parte del territorio nacional.

El trabajo de campo se realizará mediante un estudio del caso a una empresa sociedad civil dedicada a prestar los servicios de la educación y así obtener la información necesaria para desarrollar el tema.

CAPITULO I.

MARCO FISCAL DE LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES DEDICADAS A LOS SERVICIOS EDUCATIVOS

En México existen diversas figuras jurídicas para poder tributar, en el desarrollo de este tema se analizaran a las sociedades civiles desde su esencia y hasta lograr la limitación y enfoque por su actividad preponderante destinada a los servicios educativos. El estudio se basa en las obligaciones fiscales que la misma adquiere al existir fiscalmente y el impacto que en estos contribuyentes causó la reforma fiscal para el ejercicio de 2014.

1.1. CONCEPTO DE SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES

Dentro de la ciencia social el concepto de sociedad civil es designado a la diversidad de personas que en su categoría de ciudadanos actúan para tomar decisiones en todo ámbito fuera de las estructuras gubernamentales. (MORALES, 1996)

Otra definición de sociedad civil es considerada un convenio celebrado entre dos o más socios, mediante el cual aportan recursos, esfuerzos, conocimiento o trabajo, para realizar un fin lícito de carácter preponderantemente económico, sin constituir una especulación mercantil, obligándose mutuamente a darse cuenta. (MORENO FERNANDEZ, 2006)

Las características de una sociedad civil de acuerdo con el C.P. José Pérez Chávez son las siguientes:

- Es un contrato bilateral o plurilateral,
- Es un contrato oneroso,
- Es un contrato formal.

Los atributos de una sociedad civil son seis y se describen a continuación:
(PEREZ CHAVEZ & FOL OLGUIN, 2012)

1. Nombre, considerado razón o denominación social,
2. Domicilio, es el lugar geográfico donde se reside para realizar las operaciones,
3. Patrimonio, se compone por las aportaciones de los socios,
4. Capacidad de goce, es la aptitud y facultades que adquiere la sociedad por el hecho de existir,
5. Capacidad de ejercicio, es la aptitud y facultades que adquiere la sociedad cuando ha cumplido con todos los requisitos formales,
6. Capacidad procesal, es la aptitud que adquiere una sociedad al inscribir el contrato en el registro público de las sociedades civiles.

Un claro ejemplo de algunas sociedades civiles son las siguientes:

- Organizaciones no gubernamentales
- Organizaciones no lucrativas
- Asociaciones de ciudadanos
- Clubes y organizaciones deportivas
- Clubes sociales
- Grupos religiosos
- Sindicatos
- Colegios de profesionistas
- Organizaciones barriales

La asociación civil es un convenio celebrado entre dos o más asociados, mediante el cual aportan algo en común, generalmente recursos, conocimientos, esfuerzo o trabajo, para realizar un fin común lícito preponderantemente no económico obligándose mutuamente a darse cuenta. (MORALES, 1996)

Una sociedad o asociación civil adquiere una importancia en todos los beneficios que puede aportar a la comunidad como lo son la generación de empleos en fomento de una conciencia crítica.

Las características de la asociación civil son:

- Es un contrato bilateral solo cuando intervienen dos socios o puede ser plurilateral, cuando intervienen más de dos.
- Se considera un contrato oneroso, se considera que los socios reciben aprovechamientos y gravámenes recíprocos sin constituir una especulación comercial.
- Es un contrato formal, pues debe formularse ante notario público.

Los atributos de la asociación civil:

1. Razón o denominación social,
2. Domicilio, es el lugar geográfico donde se reside para realizar las operaciones,
3. Patrimonio, se compone por las aportaciones de los socios,
4. Capacidad de goce, es la aptitud y facultades que adquiere la sociedad por el hecho de existir,

5. Capacidad de ejercicio y la Capacidad procesal.

La diferencia entre las sociedades civiles y las asociaciones civiles, es que las primeras realizan un fin común lícito preponderantemente económico y las segundas realizan un fin preponderantemente no económico, es decir, un fin deportivo, religioso, cultural, etcétera, sin constituir una especulación comercial.

1.1.1. Concepto e implicaciones de sociedades y asociaciones civiles para efectos mercantiles

Una definición de suma importancia para lo que actualmente representa una sociedad civil es la establecida en el Código Civil de España el cual considera a este tipo de sociedades como un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o servicios, con el ánimo de repartir entre si las ganancias.

La Sociedad Civil se opone a la sociedad mercantil. En general se distingue la sociedad civil por ser aquella que se constituye con un objeto mercantil o al menos, no puramente mercantil.

En México se constituyen sociedades civiles por ser personas morales que les permiten realizar pero no constituyen actos de comercio, pero que producen ganancias económicas a sus socios. Esto ocurre generalmente por aquellas personas físicas que desean desarrollarse dentro del giro de la prestación de servicios.

Cabe recalcar que en México los integrantes de estas figuras tienen obligaciones y derechos formales, los cuales se integran de la siguiente manera: Para la Sociedad Civil los socios adquieren una responsabilidad solidaria, subsidiaria, e ilimitada.

En la Asociación Civil los socios responden hasta por el monto de su participación pero los socios administradores responden hasta con su patrimonio particular.

1.1.2. Concepto e implicaciones de sociedades y asociaciones civiles para efectos fiscales

Para efectos fiscales existen dos tipos de sociedades o asociaciones civiles reconocidas para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, primero las que pagan el impuesto en base a una utilidad fiscal y segundo las que se consideran personas morales con fines no lucrativos que solo pagan el impuesto en relación a su remanente distribuible.

A continuación se mencionan todas las sociedades consideradas no contribuyentes del impuesto:

- Sindicatos obreros y organismos que lo agrupen,
- Asociaciones patronales,
- Cámaras de comercio e industria, agrícolas y ganaderas, pesqueras y silvícolas,
- Colegios de profesionistas,
- Asociaciones civiles de responsabilidad limitada de interés público,

- Instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes en la materia,
- Sociedades civiles autorizadas para recibir donativos,
- Sociedades cooperativas de consumo,
- Organismos que agrupen a las sociedades cooperativas,
- Sociedades mutualistas,
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales,
- Asociaciones o sociedades dedicadas a las investigación científica o tecnológica,
- Bibliotecas y museos abiertos al público,
- Asociaciones o sociedades civiles con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro,
- Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas,
- Sociedades de autores constituidas conforme a su legislación,
- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos,
- Asociaciones de colonos,
- Sociedades civiles dedicadas a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.

1.2. DISPOSICIONES APLICABLES A LAS SOCIEDADES CIVILES POR SERVICIOS EDUCATIVOS

Las sociedades civiles dedicadas a brindar servicios educativos, deben contar con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación.

1.2.1. Concepto de educación

De acuerdo a lo establecido en la Ley General de Educación, esta es considerada como *el medio para fundamental para adquirir, transmitir y acrecentar la cultura, es proceso permanente que contribuye al desarrollo del individuo y a la transformación de la sociedad y es factor determinante para la adquisición de conocimientos, y para formar a hombres y a mujeres, de manera que tengan sentido de solidaridad social.*

1.2.2. Fundamentos legales de educación

El artículo 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece que todo mexicano tiene derecho a recibir educación en nuestro país. Básicamente está debe ser impartida de manera gratuita, pero en la actualidad, en todo el País se puede recibir de manera gratuita o en la modalidad que se imparte desde la iniciativa privada (materia de este estudio), conocido generalmente como instituciones privadas las cuales son consideradas empresas que generan ganancias.

En México la educación se encuentra dividida en diversos niveles considerados: el básico, medio-superior y superior, cada uno de estos, a su vez tienen su propia clasificación.

Tipo Básico integrado por tres: preescolar, primaria y secundaria. Esta curricular es obligatoria en todos los aspectos generalmente debe quedar cursada a la edad de 14 años pues debe cumplirse en orden obligatorio debido a que cada nivel es consecutivo. En la actualidad también puede ser cursada por adultos.

Tipo Medio-Superior integrado por tres: bachillerato, equivalente a bachillerato y educación profesional que no requiere de las dos anteriores. Estas etapas no son dependientes una de la otra, pero se vuelve obligatorio cursar al menos una de estas opciones debido a que en la mayoría de los casos son requisito mínimo para obtener un trabajo.

Por último, el nivel de tipo superior se integra por cinco opciones, licenciatura, educación normal es todos sus niveles, especialidad, maestría y doctorado. En esta clasificación cualquiera de las dos primeras opciones son indispensables para poder ejercer cualquiera de las siguientes.

Como resultado de un proceso educativo, todo educando recibirá al finalizar cada etapa el documento oficial que acredite la validez de los estudios cursados. Dependiendo la naturaleza del estudio cursado y el nivel al cual corresponda tenemos que dicho documento puede ser un certificados, constancias, diplomas o títulos; cualquiera que sea debe ser acreditado por la Secretaría de Educación Pública mismos que tendrán validez en todo el País.

1.2.3. Sistema educativo nacional

Como su nombre lo dice todo sistema está integrado por diversas partes que se fusionan y trabajan entre sí para lograr su objetivo. (STONER, 2006)

La definición general de sistema es *el conjunto de medios y recursos que se relacionan entre sí de acuerdo a un procedimiento previamente establecido para lograr un objetivo en común.* (STONER, 2006)

La educación es un sistema que tiene como objetivo impartir educación que tenga como consecuencias satisfacer las necesidades de los mexicanos, es decir, que el individuo se involucre en la sociedad de manera positiva y productiva para obtener oportunidades de desarrollo personal y profesional. (PEREZ CHAVEZ & FOL OLGUIN, 2012)

Para poder cumplir con la obligación de impartir la educación en los diferentes niveles educativos se debe ejercer una normatividad en la cual se vinculen a los obligados, los beneficiarios y a quienes regulen dicho funcionamiento y quienes vigilan la ejecución de dicha normatividad. Es por ello que en México el sistema nacional de educación se integra de 7 partes:

- Los educandos y los educadores,
- Las autoridades educativas,
- El consejo técnico de la educación
- Los planes, programas y métodos educativos
- Instituciones educativas del estado
- Instituciones de los particulares con autorización
- Instituciones autónomas de educación superior

1.2.4. Fines que persiguen las instituciones educativas

Una parte de suma importancia que ya se ha comentado es el mandato constitucional que recae en el ejecutivo federal respecto a la obligación de impartir la educación en nuestro País. Con el paso del tiempo el gobierno tuvo la necesidad de delegar este compromiso entre particulares que tuvieran el ánimo de brindar y vender servicios de educación. De aquí se establece que todo

contribuyente que ha decidido hacer de este servicio su actividad económicamente preponderante tiene la obligación de cumplir con su objetivo primordial.

Por lo anterior, se establece que todo contribuyente debe perseguir el objetivo de impartir conocimientos cumpliendo con lo establecido en el sistema nacional de educación aun y cuando persiga en su actividad un fin de lucro. Sin perder de vista que es necesario inculcar los valores y los principios que forman parte integral del desarrollo del ser humano en sus capacidades personales como integrante de una sociedad que se rige por un mandato nacional.

El objetivo general es lograr que todo individuo se incorpore a la sociedad económicamente activa en donde tenga oportunidades de desarrollo mediante el ejercicio de una actividad lícita que le permita ser una mejor persona en el aspecto personal, cultural, religioso y social.

Algunos de los elementos indispensables que deben inculcar las instituciones educativas son:

- Reconocimiento a la soberanía nacional y respeto a la patria,
- Reconocimiento de las capacidades del ser humano,
- Conservar y preservar las tradiciones,
- Inculcar la no discriminación en todos los sentidos,
- Inculcar la cultura universal,
- Difundir los principios de la ciencia,
- Fomentar y estimular la investigación,
- Fomentar el trabajo en equipo, la cooperación y las acciones solidarias,

- Difundir los derechos y valores como ciudadanos,
- Promover y fomentar la lectura,

En el caso de los particulares que presten los servicios educativos y que no cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial, deben tener debidamente estructurados sus planes y programas de estudio para que estos les permitan cumplir con los fines generales por ser una empresa que de esta naturaleza.

1.3. ALTERNATIVAS PARA TRIBUTAR DE LAS PERSONAS MORALES DEDICADAS A LA EDUCACION

Hasta el ejercicio de 2013 los contribuyentes dedicados a brindar servicios educativos y que estuvieran constituidos en el esquema de personas morales de acuerdo a las leyes mexicanas, tenían dos opciones para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, debido a que la Ley del ISR contemplaba en dos de sus Títulos la posibilidad del pago o la exención del impuesto dependiendo de la autorización permanente que la institución tuviera en términos de la ley de educación.

Con la reforma fiscal de 2014 de manera invariable toda persona moral dedicada a prestar estos servicios tendrá que elegir el régimen en el cual tributara dependiendo si cuenta con la autorización para recibir donativos de terceros para que sean deducibles.

A continuación se realiza un estudio breve de los fundamentos que regulan la función de dichos regímenes fiscales.

1.3.1. Personas morales con fines lucrativos

Los contribuyentes personas morales tanto sociedades mercantiles, sociedades o asociaciones civiles que estén obligadas a determinar el ISR en base a su resultado fiscal se consideran contribuyentes del Título II de la Ley y deberán pagar el impuesto por la tasa del 30%. Para el ejercicio fiscal de 2014 las sociedades civiles dedicadas a prestar los servicios educativos deberán tributar en este régimen fiscal toda vez que su actividad preponderante no se encuentra incluida en el artículo 79 de la LISR. (PEREZ CHAVEZ & FOL OLGUIN, 2012). En el siguiente capítulo se analizarán minuciosamente las obligaciones y derechos que tienen.

1.3.2. Personas morales con fines no lucrativos

El análisis a este subtema tiene como finalidad identificar y definir si una institución constituida como persona moral puede tributar en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Recordemos que las personas morales con fines no lucrativos se refieren a aquellos entes que no contribuyen a la recaudación del impuesto sobre la renta, estas personas morales son:

- Los sindicatos de obreros y los organismos que los agrupen,
- Las asociaciones patronales,
- Las cámaras de comercio e industria,
- Las agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas,
- Los colegios de profesionistas y los organismos que los agrupen,

- Las asociaciones civiles y las sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo,
- Las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes en materia,
- Las sociedades o asociaciones civiles organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos. La condición es que se tenga como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos. Además deben realizar actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas, comunidades por discapacidad.

1.3.3. Sociedad civil como institución educativa

Por simple costumbre, la mayor parte de instituciones educativas particulares sustentan su esquema jurídico en una persona moral, misma que es prestadora de servicios y dependiendo del esquema de nacimiento de su capital social se define su figura ya sea sociedad civil o asociación civil.

Una sociedad civil como institución educativa además de sus obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales y civiles tiene el compromiso de cumplir con las establecidas por mandato constitucional así como de la reglamentación que de esta emane a través de la Ley General de Educación, misma que establece los requisitos para poder ser evaluada, inspeccionada y vigilada como un ente económico independiente y autónomo al ser una persona moral legalmente constituida.

Estos contribuyentes además tienen el compromiso de cumplir con todos los lineamientos generales y particulares para la ejecución de los planes y programas de estudio previamente aprobados además de observar y acatar las normas emitidas por la Secretaria del Trabajo y Previsión Social, las del Instituto Local de Protección Civil, la Normatividad del Ayuntamiento en el que se encuentren establecidas y aquella emitida por la Procuraduría General de Consumidor en materia de precios y becas otorgadas.

Para el desarrollo de este estudio se ha limitado al análisis en el ente jurídico de la sociedad civil, dicho régimen que en los siguientes puntos se desarrolla.

1.3.3.1. Generalidades

Una vez que ha sido protocolizado ante el fedatario público el instrumento que da nacimiento a la sociedad civil, se debe dar cumplimiento a los estatutos en ella establecidos a través de los acuerdos tomados por los socios en el mismo acto.

Al ser parte integrante de dicho ente, los socios adquieren derechos y obligaciones legales para con la sociedad, estos lineamientos se encuentran regulados por el Código Civil Federal en su última reforma vigente a partir del 24 de diciembre de 2013.

1.3.3.2. Fundamentos legales

El Título Decimo Primero habla de las Asociaciones y de las Sociedades, en su apartado I establece todos los lineamientos para la constitución, función y

disolución de las asociaciones y de sus involucrados contemplado todo este marco legal desde el artículo 2670 al artículo 2687. Estos numerarios se complementan con el artículo 3072 del mismo Código en el cual se establecen las inscripciones respecto a la constitución de las persona morales.

En este mismo Título su apartado II habla de las sociedades, mismo que se divide en 7 capítulos, mismos que a continuación se explican respecto a su contenido en lo general.

El Capítulo I nos habla de los del contrato de la sociedad y establece requisitos que este debe tener por su naturaleza civil para tener validez así como los casos en que la sociedad puede calificarse como nula o ilícita en su operación. Todo esto se encuentra tipificado en los artículo del 2688 al 2701.

Específicamente lo referente al actuar y proceder de los socios lo contempla el Capítulo II, integrando temas relevantes como son las obligaciones, la responsabilidad ilimitada y la solidaria, los derechos generales y del tanto; además de la exclusión aplicable a todos los integrantes sin hacer distinción alguna.

De la administración de la sociedad, integrado por los artículos del 2709 al 2719, el Capítulo III establece quienes serán los integrantes, los nombramientos, las facultades, los compromisos y las obligaciones que se tienen como órgano supremo de esta figura legal.

En cuanto a la culminación de la vida de una sociedad el proceso se establece en el Capítulo IV, técnicamente habla de las causas que pueden generar la disolución de esta.

Por lo que se refiere al contenido de los Capítulos VI y VII, contienen información no relevante para el tema de estudio, respectivamente cada uno se refiere a las personas morales extranjeras de naturaleza privada y el último a temas en material rural.

1.4. ASPECTOS FISCALES DE LA SOCIEDAD CIVIL COMO INSTITUCION EDUCATIVA

En la parte fiscal es de vital importancia el hecho de pertenecer o no al sistema educativo nacional, ya que esto dará la pauta del tratamiento fiscal que se aplicara en las instituciones.

Hasta el ejercicio fiscal de 2013 estos contribuyentes dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta se ubicaban en el Título III “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”, que comprendía los artículos del 93 al 105.

A partir del ejercicio fiscal de 2014 todas las instituciones educativas se consideran contribuyentes del Título II, es decir, que deberán tributar bajo el esquema de una Persona Moral con fines Lucrativos. Este título de la Ley está integrado por los artículos del 9 al artículo 78.

1.4.1. Ley del Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es considerado el tributo de mayor importancia en nuestro País por el nivel de recaudación que representa, en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014, el Gobierno Federal estima recaudar por este concepto la cantidad de \$1,006,376.90 millones de pesos, en comparación con el ejercicio fiscal de 2013 se estima que la recaudación se incremente en \$188,281.50 millones de pesos pues el año anterior apenas alcanzo \$818,095.40 millones de pesos.

Por esta razón, la gama de contribuyentes legalmente registrados de este tributo se ha incrementado considerablemente debido al impacto de la reforma fiscal de 2014 pues han logrado concentrar a contribuyentes de dos tipos en una sola clasificación de manera obligatoria.

1.4.1.1. Exposición de motivos para reforma fiscal 2014

De acuerdo a lo propuesto por el Ejecutivo Federal, la esencia radica en que las sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la educación realmente realizan actividades con fines de lucro al generar utilidades reales mismas que deben generar un pago de ISR.

La exposición de motivos que se dio a conocer al presentar al Congreso de la Unión la Propuesta de Reforma Fiscal para el ejercicio de 2014, comenzaron las especulaciones respecto al impacto de esta, a continuación se transcribe el texto original:

De acuerdo con el 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.

Es este sentido, la evidencia ha demostrado que algunas asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos, reciben cuantiosos ingresos derivados no solo de las actividades relacionadas con su objeto social, sino de otras que en estricto sentido no forman parte de su labor de enseñanza o impulso al deporte, respectivamente, tales como la venta de libros de texto, cuadernos, uniformes o actividades recreativas extraescolares, en el caso de las dedicadas a la enseñanza, y por la prestación de servicios de entrenamiento físico personalizado, entrenamientos privados, saunas, masajes, tratamientos de relajación y spa, entre otros, tratándose de los llamados clubes deportivos.

Al respecto, el Ejecutivo Federal a mi cargo impulsa el papel de las instituciones de enseñanza privadas debido a su participación en el desarrollo educativo nacional; no obstante, se considera necesario establecer parámetros que eviten el abuso de algunas de ellas en perjuicio del erario, por lo que propone a esa Soberanía que las instituciones de enseñanza privadas sean consideradas no contribuyentes del ISR siempre y cuando mantengan u obtengan autorización del SAT para recibir donativos deducibles, lo que permitirá, por una parte, tener mayor control y fiscalización por parte de las autoridades hacendarias y, por otra, asegurar un marco de transparencia sobre los ingresos que reciben.

En cuanto a las asociaciones o sociedades con fines deportivos que en la Ley de ISR vigente se consideran como personas morales con fines no lucrativos, debe señalarse que estas han demostrado que persiguen un fin preponderantemente económico lo que impide que sean consideradas personas morales 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 importante menciona que aquellas sociedades o asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza y a fines deportivos que a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR transiten al Título II y obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes, consideraran que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

Esta propuesta da nuevamente un golpe a las finanzas de este tipo de contribuyentes, pues después de haber enfrentado en el 2008 la imposición del IETU cuya tasa impositiva era de un 17.50% ahora enfrentaran un tributo que en esencia no es nuevo pero que impone una tasa del 30%, misma que es considerablemente mayor a la del impuesto que se abroga. Con esto queda confirmado que estos contribuyentes pagaran una mayor cantidad de impuestos por lo menos durante todo este sexenio.

Además, el impacto financiero para estos empresarios tomara diversas vertientes, pues no solo es el incremento en el pago del tributo, ahora bien, se obligan a realizar diversos cambios en su naturaleza legal y en su administración para poder cumplir con todas estas obligaciones.

1.4.1.2. Reforma fiscal 2014

En el proceso para lograr la aprobación de la reforma fiscal de 2014 se generan confusiones en cuanto al planteamiento del Ejecutivo Federal que a su decir de buscar una simplificación administrativa, esta intención se quedo en un dicho pues todo esto solo concreto una nueva Ley que solamente logro una disminución en la cantidad de artículos que la integran.

En el mes de septiembre al ser aprobada la Reforma por el Legislativo en términos de alcanzar el objetivo solamente recaudatorio en diversas vertientes como el incremento de la base de contribuyentes activos, fue el gremio de contribuyentes dedicados a los servicios educativos son los primeros que se ven afectados por los nuevos lineamientos fiscales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta se mantiene como el principal impuesto en nivel recaudatorio, mismo que marca la pauta para cumplir con las disposiciones fiscales y logra su cometido respecto a este tipo de contribuyentes sin importar o hacer referencia en ningún momento del proceso legislativo respecto a la falta de sensibilidad por hacer caso a la normatividad constitucional y de algunas otras disposiciones que son esenciales en el funcionamiento de las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos.

1.4.1.3. Transición de régimen fiscal

Por lo analizado en el punto anterior, la reforma fiscal en esencia deja un amplio nivel de incertidumbre entre estos contribuyentes al no indicar de manera clara y minuciosa un proceso de cambio para adaptarse al nuevo régimen fiscal.

Dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, solamente se genero un articulo donde se hace referencia a los cambios para este tipo de contribuyentes, en caso de tener que cambiar al Título II de la Ley, y es en las disposiciones transitorias que la fracción XXII del Artículo Noveno que establece la manera como deberán determinar el remanente distribuible por el último ejercicio fiscal tributado dentro del Título III. Haciendo énfasis solamente a la indicación de que deberán cumplir con todas sus demás obligaciones en términos del Título II una vez que haya entrado en vigor la Ley.

A pesar de todos estos planteamientos y demás indicaciones y recomendaciones que surjan de diversos marcos legales en la materia fiscal, ninguno de estos, incluso la propia reforma aplicable para estos contribuyentes, fueron desarrollados tomando en consideración la situación real y operativa de una empresa dedicada a prestar servicios educativos, lo cual, ha hecho aun más complicado ajustarse a las nuevas disposiciones, sin tomar en consideración que al día de hoy no se han comprobado los efectos financieros que todo esto implica.

1.4.1.4. Persona moral con fines lucrativos

En el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contemplan a las personas morales con fines no lucrativos. Dicho título se integra por 10 artículos que van desde el 79 y hasta el numeral 89.

Estos contribuyentes son aquellos que en su esencia no consideran generar una ganancia o lucro al desarrollar su actividad preponderante, debido a que

generalmente esta se encuentra encaminada a buscar un fin en beneficio de terceros involucrados con la misma.

Algunos ejemplos de estos tipos de contribuyentes son: los sindicatos, asociaciones patronales, cámaras de empresarios de distintos rubros, colegios de profesionistas, instituciones de asistencia y beneficencia, sociedades cooperativas, sociedades mutualistas, asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, las asociaciones de padres de familia, las asociaciones que otorguen becas, las asociaciones de colonos, las asociaciones con fines de lucro que promuevan la investigación, las sociedades de inversión y los partidos políticos, las instituciones de asistencia o de beneficencia. Además específicamente en el artículo 79 fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra fundamentado que las sociedades de carácter civil que se dediquen a la enseñanza y que cuenten con reconocimiento de validez oficial en términos de la Ley General de Educación pero que además cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles. (PEREZ CHAVEZ & FOL OLGUIN, 2012)

Como puede apreciarse, a partir del ejercicio fiscal de 2014 este tipo de contribuyentes deben cumplir con una nueva condicionante para poder tributar en este Título de la Ley, a diferencia de los ejercicios fiscales anteriores, queda claro que el impacto legal en materia tributaria es excesivo toda vez que se vuelven contribuyentes activos del Impuesto sobre la Renta orillándolos a tener que generar una utilidad fiscal a partir de dicho periodo y no solo un remanente distribuible.

Es preciso interpretar que al inicio del ejercicio fiscal de 2014, toda persona moral dedicada a prestar servicios educativos que cuente con autorización para

recibir donativos deducibles automáticamente seguirá tributando en el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

1.4.1.5. Implicaciones legales de la reforma fiscal 2014

Una vez aprobada la reforma fiscal 2014, en la Ley de Ingresos se plasma claramente la política de ingresos del Ejecutivo Federal pues en cuanto a la recaudación del ISR se tiene contemplado un incremento del 23% aproximadamente respecto a lo recaudado en 2013. (REFORMA FISCAL , 2014)

Son un sin número de motivos los que provocaran esta situación, entre los cuales se encuentran las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles al ser contribuyentes del Título II el impacto financiero quedara reflejado en cuanto cumplan con la presentación de la declaración anual de 2014, además para poder cumplir con todas estas nuevas obligaciones se verán forzadas a realizar cambios en su administración, marco legal y procedimientos contables.

1.4.1.6. Resumen comparativo de persona moral con fines no lucrativos y con fines lucrativos

Sociedad Civil dedicada a los servicios educativos	
Título II	Título III
Personas Morales Contribuyentes	Personas Morales no Contribuyentes
Generar utilidad o pérdida fiscal	Generar un remanente distribuible
No autorizadas a recibir donativos deducibles	Autorizadas a recibir donativos deducibles
Pago de ISR a la tasa del 30%	No genera pago de ISR

Integra contabilidad y demás documentos en términos del CFF	Integra contabilidad y demás documentos en términos del CFF
No tienen obligaciones que cumplir	Obligaciones extras para renovar autorización de donataria
Obligaciones respecto a las prestaciones laborales	Obligaciones respecto a las prestaciones laborales
Derechos y obligaciones en materia de seguridad social	Derechos y obligaciones en materia de seguridad social
Cumplir con obligaciones sociales de manera periódica	Cumplir con obligaciones sociales de manera periódica

1.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el ejercicio fiscal de 2014 establece en su artículo 1 que las personas físicas o personas morales que en territorio nacional realicen actos o actividades que en el mismo se establezcan, contribuirán con dicho impuestos en términos de la misma Ley.

Considerando como actos o actividades las siguientes: enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importaciones de bienes o servicios, tenemos que los contribuyentes materia de este estudio se encuentran en el hecho de ley denominado prestación de servicios mismo que se regula en el Capítulo III de ley integrado por seis artículos.

Las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos, dentro de su esquema empresarial también pueden ser sujetas de generar este impuesto por otros actos o actividades que la ley contempla y que no son forzosamente prestación de servicios, tal es el caso de las siguientes: la enajenación de bienes,

la prestación de servicios que no sean de naturaleza educacional y la retención del IVA a terceros.

Hablamos de enajenación de bienes en dos sentidos: Primero cuando enajenen bienes derivados por la propia naturaleza de su actividad principal tal es el caso de útiles escolares, uniformes escolares, material didáctico y/o papelería en general. El segundo se refiere cuando por su propia naturaleza tenga la necesidad de enajenar activos fijos propiedad de la empresa. En ambos casos se consideran actos gravados y dependiendo de la naturaleza del bien se tiene se asignar la tasa del 16% o 0%, cabe recalcar que en este caso solamente se encuentran exentos la enajenación de libros, periódicos y revistas.

Las prestaciones de servicios que no se encuentren establecidas dentro de su actividad principal de acuerdo con lo establecido en la Ley General de Educación y que sean servicios prestados por su personal a terceros fuera de la institución educativa. En cuanto a la tasa aplicable para estos conceptos considero necesario remitirnos al artículo 15 de la Ley de IVA vigente para 2014 para definir por exclusión que partidas se encontrarían gravadas. Específicamente la fracción IV habla del tema de estudio (los servicios educativos) misma que será analizada detenidamente más adelante.

En cuanto a los contribuyentes obligados a retener el IVA la misma Ley establece cinco supuestos de retención:

- Cuando la sociedad civil reciba la prestación de servicios de una persona física de una manera independiente,

- Si a la sociedad civil le son otorgados el uso o goce temporal de bienes por parte de una persona física,
- En caso de contratar servicios de personas físicas por concepto de comisiones,
- Por parte de una persona física o una persona moral invariablemente se reciba o contraten con ellos los servicios de autotransporte terrestre de bienes.
- Y cuando celebren operaciones con terceros residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país.

En el Reglamento de la Ley de IVA se establece la cantidad que debe aplicarse para efectuar la retención del impuesto, de manera cotidiana siempre hablamos de un 10.666% pero, específicamente en el artículo 3 de este ordenamiento es preciso al indicar que la retención debe ser de las dos terceras partes del impuesto que se haya trasladado con esto se puede comprobar que dicho porcentaje solamente es una determinación numérica de la proporción establecida respecto al total de impuesto. Este procedimiento de determinación es aplicable para cuando las personas morales celebren operaciones de las asentadas en los tres primeros puntos del párrafo anterior.

En este mismo fundamento solamente se hace referencia a un porcentaje de retención que es aplicable cuando la persona moral celebra operaciones originadas por la contratación de los servicios de autotransporte terrestre de bienes, este porcentaje es del 4% aplicable al valor de la contraprestación.

La obligación por parte de la persona moral de enterar las retenciones es el día 17 de cada mes posterior al periodo en que la contraprestación se hubiese

efectivamente pagado. Así como también debe emitir en tiempo y forma la constancia correspondiente por la cantidad retenida, toda vez que dicha operación debe quedar respaldada y justificada con un comprobante que reúna todos los requisitos fiscales vigentes. Una vez que cumpla con todas estas obligaciones deberá presentar la declaración informativa a más tarde el 15 de febrero del ejercicio fiscal siguiente en la cual deberá informar de la totalidad de sus operaciones por estos conceptos.

Por último, es necesario mencionar que la misma Ley del IVA limita al retenedor y le exime de toda posibilidad de poder acreditar cantidad alguna contra el entero del impuesto retenido por su propia naturaleza que este es originado por un recurso financiero que es propiedad del tercero.

1.4.2.1. Exención del pago del impuesto

Como parte del sistema tributario en México, es natural que todos los impuestos incluyan conceptos exentos para el pago de este. Hasta el año de 2014 la Ley del IVA aun sigue contemplando como conceptos exentos, a la prestación de servicios educativos proporcionada por instituciones particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial en términos del LGE.

En el caso de este estudio, las sociedades civiles si cuentan con el reconocimiento y autorización necesarios para considerarse exentos del impuesto.

Las sociedades civiles que se dedican a los servicios educativos cuando realicen actividades a la tasa del 0% deberán determinar el impuesto y cumplir con todas las obligaciones establecidas en la misma Ley. (Escuelas)

Entre dichas obligaciones se encuentran las establecidas en el Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

1.5. LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA

Este impuesto se encontró vigente hasta el ejercicio de 2013, hasta ese momento se consideraban contribuyentes de dicho impuesto a las personas morales sociedades civiles dedicadas a los servicios educativos, al estar incluido en la prestación de servicios.

A pesar de que estos contribuyentes eran considerados en el Título III de la Ley de ISR, esto no implicaba que se eximieran de la contribución del IETU.

La reforma fiscal para el ejercicio de 2014, resulto un beneficio para estos empresarios debido a que esta contribución siempre represento un pago excesivo, derivado del procedimiento de integración de deducciones al no permitir la deducción de su gasto principal por el pago de prestaciones al servicio personal subordinado y de las cuotas de seguridad social.

Afortunadamente la existencia de la facilidad para aplicar directamente al impuesto a cargo los créditos fiscales en sus diferentes modalidades, permitía disminuir el impacto financiero que causaba el IETU, aun y con los beneficios de la reforma fiscal de 2014, estos contribuyentes seguirán siendo afectados por el pago de impuestos debido a que el pago de ISR puede resultar aun mayor por la

simple naturaleza de su tasa impositiva al 30%. Esto hace necesario el tener que realizar estimaciones para enfrentar este periodo de transición de IETU a ISR.

1.5.1. Subrogación de la Ley por reforma fiscal 2014

Después de que el Ejecutivo Federal dio cumplimiento al procedimiento constitucional para la abrogación de la Ley, quedó en manos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público dar a conocer a los contribuyentes los mecanismos y procedimientos a seguir para la ejecución de dichos cambios. Específicamente para cumplir con las obligaciones del último pago provisional del mes de diciembre 2013 así como por la presentación de la declaración anual del mismo ejercicio.

En cuanto se decreto la entrada en vigor de la reforma fiscal 2014 en automático el Sistema del SAT a través de su portal en Internet a partir del 1 de enero de este ejercicio desaparecen de la guía de obligaciones de los contribuyentes las referentes al impuesto de IETU, por lo tanto, queda omitido en su totalidad respecto a las operaciones generadas a partir de 2014.

1.6. SOCIEDADES O ASOCIACIONES CIVILES CON AUTORIZACION PARA RECIBIR DONATIVOS

Las personas morales dedicadas a prestar servicios educativos y que cuenten con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios pueden tramitar ante el SAT la autorización para recibir donativos deducibles. Con esta autorización quedaran relevadas de contribuir con el ISR, lo anterior en términos del artículo 79, fracción X de la Ley de ISR.

Los contribuyentes que deseen realizar el trámite de solicitud mencionado, deberán cumplir con los siguientes requisitos en términos del artículo 82 de la Ley de ISR, mismos que a continuación se describen:

- Que estén constituidas y funcionen como contribuyentes con fines no lucrativos,
- Que una parte sustancial de sus ingresos los reciban de la federación, del estado o de los municipios,
- Que los ingresos que perciban sean exclusivamente de la realización de su objeto social sin que para la obtención de estos intervengan en campañas políticas o en actividades de propaganda,
- En caso de realizar actividades que influyan en los procesos legislativos no podrán ser remuneradas,
- Que no realicen actividades legislativas en beneficio de las personas que previamente hubieran realizado donativos a su favor,
- Que destinen sus activos fijos exclusivamente a los fines propios de su objeto social en los términos establecidos en su acta constitutiva,
- No podrán otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a los integrantes de la misma, salvo que estas mismas estén autorizadas para recibir donativos,
- Que al momento de la liquidación destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas a recibir donativos,
- Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización, al uso y al destino de los donativos recibidos,
- Mantener al corriente las obligaciones fiscales y mantener informado del plazo y términos de su cumplimiento,
- Informar mensualmente a la autoridad fiscal respecto a los donativos que reciban por cantidades mayores a \$100,000.00 siempre que estos sean recibidos en efectivo,

- Informar a la autoridad fiscal de las operaciones celebradas con partes relacionadas,
- Informar de los servicios recibidos o de los bienes que adquieran de las personas que los hayan otorgados en donativos.
- Hacer uso de los medios electrónicos que la autoridad fiscal ponga a su disposición para dar cumplimiento a sus obligaciones,

Específicamente para los contribuyentes que se dediquen a prestar servicios educativos deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Invariablemente a que sean establecimiento públicos o de particulares siempre deben tener reconocimiento de validez oficial de estudios,
- Los donativos recibidos no deben ser onerosos ni remunerativos respecto a los servicios otorgados,
- Que dichos donativos obtenidos sean destinados a la investigación científica y/o al desarrollo de tecnología,
- Los donativos además pueden ser destinados para ejercer gastos de administración,
- Que las sociedades dedicadas a impartir servicios educativos no hubiesen distribuido remanentes al menos en los últimos cinco años anteriores a la obtención de las donaciones.

Después de efectuar el trámite de solicitud y en caso de obtener una respuesta favorable el SAT otorgara por oficio la constancia de autorización. Además, publicara por internet un directorio integrado por todas las sociedades y asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos por entidad federativa, en dicha publicación se incluirán los siguientes datos:

- Domicilio fiscal,

- Número y fecha de oficio,
- Actividad autorizada,
- Representante legal,
- Teléfono,
- Correo electrónico,
- Domicilio y teléfono de sus establecimientos,
- Documento que acredita la actividad autorizada.

En general los contribuyentes, además de cumplir con todos estos requisitos deberán:

- Cumplir con los requisitos de control administrativo,
- Renovar su autorización de manera anual,
- Garantizar la transparencia en el uso de los donativos recibidos,
- Integrar su contabilidad en términos del CFF,
- Emitir comprobantes fiscales por las operaciones efectuadas,
- Solicitar y conservar los comprobantes fiscales por sus erogaciones,
- Presentar declaraciones fiscales,
- Emitir constancias por los impuestos retenidos,

Toda autorización para recibir donativos deducibles solamente tiene una vigencia de un ejercicio fiscal. Siempre que concluya el ejercicio los contribuyentes deberán obtener una nueva vigencia, para lo cual deberá realizar el procedimiento consistente en presentar el aviso anual durante los meses de agosto y septiembre del ejercicio presente, además de no haber dejado de cumplir con todos los requisitos indispensables antes mencionados. Una vez realizado el trámite el SAT nuevamente publicara por internet la situación actual de cada donataria.

En cuanto a las personas que otorgan los donativos podrán hacerlos deducibles para efectos del ISR, siempre y cuando dichos donativos no sean onerosos ni remunerativos y que además cumplan con los requisitos de deducibilidad que la misma ley establezca dependiendo el régimen fiscal en donde tribute el contribuyente que los otorgue.

Sin perder de vista que dichos donativos cuando sean otorgados no podrán ser en una cantidad mayor al 7% de los ingresos acumulables base para la determinación del ISR.

Al termino del presente Capitulo, queda claro todo el planteamiento legal, corporativo y fiscal en términos generales que debe tener una sociedad civil dedicada a los servicios educativos, en los siguientes capítulos se analizaran de manera especifica el tratamiento fiscal de estos contribuyentes para efectos de la LISR así como los casos prácticos para llegar a la propuesta objetivo del tema de investigación.

CAPITULO II.

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PERSONAS MORALES CONTRIBUYENTES DE ISR

En el presente capítulo se realizarán los análisis necesarios para poder conocer los fundamentos fiscales necesarios para lograr entender el sistema fiscal de las personas morales del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que les es aplicable a las sociedades civiles dedicadas a los servicios educativos a partir del ejercicio fiscal de 2014. En el desarrollo se hará hincapié a conceptos fundamentales y básicos desde la esencia del impuesto hasta llegar a la determinación del mismo como obligación fundamental de estos contribuyentes.

2.1. CONTRIBUYENTES SUJETOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley del ISR vigente para el ejercicio de 2014 establece en su artículo 1 que son contribuyentes del impuesto las personas físicas y personas morales que sean residentes en México.

El artículo 7 de la Ley de ISR establece que se consideran personas morales a todas las sociedades mercantiles, sociedades civiles, asociaciones civiles y asociaciones en participación (entre otras) que realicen actividades empresariales previstas en la Ley. Por lo tanto, por simple exclusión se consideran contribuyentes sujetos de este impuesto a todas las personas morales que no estén incluidas en el artículo 79 de la mencionada ley.

Las actividades empresariales sujetas a este régimen fiscal son las establecidas en el artículo 16 del CFF vigente para 2014 entre las cuales se encuentran: las comerciales, las industriales, las agrícolas, las ganaderas y las silvícolas.

2.1.1. Instituciones educativas como contribuyentes del ISR

Las personas morales constituidas como sociedades o asociaciones civiles dedicadas a los servicios de enseñanza pueden o no tener permiso de validez oficial emitido por parte de la Secretaría de Educación Pública para ser considerados como contribuyentes de ISR a partir del 1 de enero de 2014. Con la reforma fiscal al ser modificada la Ley en su Título III solamente contempla a este gremio de contribuyentes como personas morales con fines no lucrativos si cuentan con la autorización para recibir donativos deducibles y además que sus planes de estudio se encuentren legalmente registrados.

Al aplicar los cambios fiscales establecidos en la ley de ISR, las instituciones dedicadas a prestar servicios educativos y que no sean donatarias autorizadas deberán cumplir con sus obligaciones fiscales como cualquier otra persona moral contribuyente del impuesto.

Sus obligaciones fiscales quedan establecidas de manera inmediata en el documento oficial emitido por el SAT denominado constancia de situación fiscal.

El C.P. Jaime Domínguez Orozco realizó comentarios respecto a la opinión de las autoridades fiscales respecto a la reforma fiscal de 2014 consistente en: “las autoridades fiscales, haciendo abstracción de la diferente naturaleza jurídica que estas sociedades poseen frente a las de carácter mercantil, las asimilaron en su

tratamiento, pretendiendo con ello hacer frente a lo que constituyen un mecanismo de planeación fiscal”.(DOMINGUEZ, 2014)

Con este criterio se concluye que solamente podrán ser personas morales con fines no lucrativos aquellas que no realizan actividades empresariales o económicas, lo cual genera un campo de trabajo complejo para aquellas instituciones educativas que por simple estrategia decidan adoptar este régimen fiscal.

2.1.2. Ventajas y Desventajas de tributar como personas morales con fines no lucrativos

En esencia las personas morales con fines no lucrativos esta basada en que no están en condiciones de generar ganancias o utilidades.

Ventajas	Desventajas
Apertura operativa para recibir donativos	Limitada en la enajenación de activos fijos
Ahorro en el pago de ISR	Mantener su información de carácter público
Oportunidad para aplicar apoyos de recursos federales	Limitada para realizar inversiones
Pueden realizar operaciones en beneficio de terceros	Limitada para realizar ventas de bienes distintos a los activos fijos
Las declaraciones de impuestos en plazos de tiempo menores	Toda toma de decisiones es por consenso de la asamblea

2.1.3. Sujeto, objeto, base y tasa

El artículo 1 de la Ley de ISR establece quienes son sujetos del impuesto como dice: *las personas físicas y las personas morales*; por lo tanto, es en la fracción I se establece, *que estas sean residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde*

procedan, es aquí donde se establece que las personas morales dedicadas a prestar servicios educativos se consideran contribuyentes del impuesto.

Por otra parte, los ingresos objeto de la Ley son los establecidos en el artículo 16 consistentes en: aquellos que generen una ganancia a la persona moral mismos que podrán ser cobrados en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo y siempre y cuando estos no sean por aumentos en el capital.

De acuerdo al Título II que contempla a este tipo de contribuyentes, tenemos que la base para el cálculo del impuesto será del total de ingresos se debe disminuir las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades para obtener la utilidad fiscal, a este se podrá disminuir las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar así se obtiene el resultado fiscal considerado la base.

La tasa del impuesto vigente para 2014 es del 30% en términos del artículo 9 de la multicitada Ley, sin lugar a confusiones cabe mencionar que también se establece como tasa máxima para aquellos contribuyentes personas físicas la del 35% basada en la tabla de carácter progresivo de acuerdo a los ingresos obtenidos y aplicada a la utilidad fiscal determinada.

2.1.4. Obligaciones fiscales

Los contribuyentes personas morales del Título II, tendrán las obligaciones establecidas en el artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2014 consistentes en:

- Obligación de inscribirse ante el RFC,
- Llevar la contabilidad,
- Expedir comprobantes fiscales por las actividades realizadas en términos del artículo 29 del CFF,
- Formular el estado de posición financiera,
- Levantar inventario de existencias al término del ejercicio,
- Presentar declaración en la que se determine el resultado del ejercicio fiscal y el impuesto determinado
- Determinar el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades,
- Presentar en declaración informativa de financiamientos del extranjero,
- Presentar todas las declaraciones a que se encuentre obligado por medios electrónicos,
- Llevar el registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie,
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero,
- Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio la información de las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero,

- Cuando se paguen dividendos deberán realizar los pagos con cheque nominativo a nombre del accionista, y proporcionar el comprobante que ampare el monto del ISR determinado,
- En el caso de realizar operaciones con partes relacionadas deberán determinar el monto de sus operaciones considerando lo establecido en el artículo 180,
- Deberán presentar la declaración con información de los fideicomisos por los que realice actividades empresariales,
- Control de inventarios según se trate y tener un control de valuación de los mismos,
- Informar al SAT de las contraprestaciones recibidas en efectivo cuyo monto sea superior a los cien mil pesos,
- Informar de los préstamos recibidos o de las aportaciones para futuros aumentos de capital que se reciban en efectivo cuando estas sean mayores a los seiscientos mil pesos,
- Cuando los contribuyentes sean residentes en el país con establecimientos en el extranjero deberán cumplir además con las obligaciones de la fracción XVII,
- Deberán expedir comprobante de los anticipos y rendimientos pagados y del impuesto correspondiente,
- Cuando el contribuyente opte por dictaminarse deberá rendir un informe a los accionistas del cumplimiento de las obligaciones fiscales,

Entre otras obligaciones tenemos las establecidas en el CFF. El artículo 20 establece la obligación del pago de las contribuciones y en su caso el pago de sus

accesorios y los métodos de pago y el orden de aplicación del recurso; además el tipo de cambio aplicable cuando realice operaciones en moneda extranjera.

El artículo 28 del CFF establece las reglas para llevar contabilidad y estas son: En su primera fracción establece que la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro método procesable de almacenamiento de datos, los sistemas electrónicos, la documentación comprobatoria y los asientos contables que deben llevarse en medios electrónicos, además de la documentación que acredite sus ingresos y sus deducciones.

La obligación de conservar la contabilidad a disposición de la autoridad fiscal, los documentos y archivos de la firma electrónica, los documentos que comprueben las pérdidas fiscales y/o los préstamos recibidos, conservar su cedula de identificación fiscal en su domicilio y en todas sus sucursales, así como los documentos que amparen la legal posesión de la mercancía existente. Todo esto se establece en el artículo 30 del mismo código.

2.1.5. Contribuyentes no obligados al pago de ISR

Los contribuyentes personas morales dedicadas a prestar servicios educativos que tributen en el Título III de la Ley de ISR, no estarán obligadas a realizar pagos de este tributo, pero esta situación no las exenta de cumplir con las obligaciones fiscales establecidas en el artículo 86 de la misma Ley. Entre estas se encuentra la de expedir y recabar comprobantes fiscales, la de presentar declaración anual y

declaraciones informativas, la expedición de comprobantes por los pagos de salarios y la expedición de constancias por los impuestos retenidos.

En cuanto a las demás obligaciones establecidas en el CFF respecto a las que ya analizamos además deben observar y cumplir la establecida en el artículo 30-A.

2.1.6. Contribuyentes con autorización de la secretaria de educación pública

En el capítulo anterior analice los requisitos que debían cumplir las empresas dedicadas a prestar servicios de educativos en los diferentes niveles establecidos por la Ley en la materia.

La Ley del ISR reformada para el ejercicio fiscal de 2014, no hace distinción alguna entre las personas morales y las personas físicas que se dedican a esta actividad como obligados o no al pago del impuesto, simplemente se consideran contribuyentes activos por el hecho de tener programas con autorización de validez oficial en términos de la Ley General de Educación para impartir el servicio en los diferentes niveles educativos.

Por lo anterior, resulta indispensable en materia educativa contar con esta autorización más no genera beneficio alguno en materia de ISR.

2.1.7. Contribuyentes con autorización para recibir donativos deducibles

Las sociedades civiles que se dediquen a prestar servicios educativos, como se analizó en el capítulo anterior podrán contar con autorización para recibir donativos deducibles de impuesto. Con esta condición podrán tributar en el Título III de la Ley de ISR.

Aquellos contribuyentes que estén contemplados en este Título además de contar con reconocimiento de validez oficial se encuentran obligados a determinar el remanente distribuible en cada año de calendario al disminuir de sus ingresos las deducciones autorizadas en términos del Título IV de la misma Ley. Además se debe tener en cuenta que estas sociedades pueden realizar otras actividades esporádicas (no exclusivas a la principal) que si pueden causar impuesto.

2.1.8. Obligados a dictaminarse

En diversas ocasiones y en diversos artículos se ha hablado de la información alternativa al dictamen siendo los contribuyentes obligados a esto aquellos que tributen exclusivamente en el Título II de la Ley de ISR y que en la última declaración anual presentada hayan reportado ingresos acumulables superiores a \$644,599,005.00 cantidad actualizada a enero 2014, o los contribuyentes que hubiesen tenido acciones colocadas entre el gran público inversionista. Entre otros en términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación.

El Código vigente para 2014 establece en su artículo 32-A quienes son los contribuyentes que podrán optar por dictaminar sus estados financieros en términos del artículo 52 del mismo precepto legal. En general, los contribuyentes que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos superiores a

\$100,000,000.00 o que el valor de su activo determinado sea mayor a \$79,000,000.00 o que hubiese tenido por lo menos 300 trabajadores subordinados deberán cumplir con esta obligación.

En caso se optar por hacer dictaminar sus estados financieros por contador público registrado deberán informarlo a través de la declaración anual del ejercicio correspondiente y deberán ser presentada en el plazo legal establecido así como deberán presentar el dictamen en tiempo y forma.

2.2. INGRESOS Y DEDUCCIONES

Todo empresario para poder determinar la utilidad que le genera su ente económico debe conocer de manera real los ingresos generados y los gastos erogados de manera periódica de acuerdo a sus necesidades. Las disposiciones fiscales establecen periodos estrictos para la determinación de dicha utilidad o en algunos casos pérdida, pero no todas las operaciones financieras que se generan tienen un reconocimiento fiscal, es por ello que a continuación se analizaran los conceptos indispensables para conocer los ingresos fiscales y las deducciones autorizadas, de las personas morales contribuyentes del Título II de la Ley de ISR.

2.2.1. Ingresos acumulables

Financieramente, se considera ingreso a todo recurso que el contribuyente obtenga como resultado de su trabajo y que incremente su operación comercial, su patrimonio o su capital.

Para efectos fiscales el artículo 16 de la Ley de ISR vigente para 2014 establece cuales serán los ingresos acumulables y son los que se reciban en efectivo, en servicio, en bienes, en crédito o de cualquier otro tipo, así como el ajuste anual por inflación y los provenientes del extranjero.

El artículo 17 de la misma disposición establece claramente los momentos en que se deben acumular los ingresos por parte de las personas morales específicamente en el último párrafo de la fracción I se manifiesta que las sociedades civiles consideraran su ingreso al momento en que este se percibe.

No debe confundirse que tratándose de una sociedad civil, en todos los casos los ingresos en crédito no es aplicable, ya que únicamente será para las prestadoras de servicios personales independientes, por ejemplo una sociedad civil inmobiliaria si le sería aplicable el ingreso a crédito.(DOMINGUEZ, 2014)

Por otra parte, las sociedades civiles no consideraran ingreso acumulable aquellas cantidades que obtengan por aumento de capital siempre que esta no sea mayor a \$600,000.00 y que sea en efectivo, o por pago de pérdida de sus accionistas, el que obtengan por las primas obtenidas por la colocación de acciones de la propia sociedad por la valuar sus acciones o por revaluar sus activos y capital.

Para concluir, el artículo 18 de la misma Ley considera además como ingresos acumulables los siguientes:

Ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, la ganancia determinada por transmisión de propiedad del pago en especie, las construcciones, instalaciones o mejoras permanente en los bienes inmuebles, ganancias derivadas por enajenación de activos fijos, la recuperación de créditos incobrables o de fianzas y seguros además de las indemnizaciones por resarcir los daños, las cantidades para efectuar pagos a cuenta de terceros.

2.2.2. Deducciones autorizadas

El artículo 25 de la Ley de ISR vigente para 2014 establece cuales son las deducciones autorizadas que las personas morales pueden aplicar, este numerario se encuentra integrado por diez fracciones, mismas que a continuación se presentan de manera breve:

- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio,
- El costo de lo vendido,
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones y devoluciones, cuando los contribuyentes hubiesen pagado algún anticipo este será deducible siempre que se tenga el comprobante fiscal correspondiente a más tardar el último día del ejercicio en que se efectuó, (CARDENAS PEÑA, 2014)
- Las inversiones, a través de depreciación,
- Los créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito,
- Las cuotas IMSS a cargo del patrón,
- Los intereses devengados a cargo del ejercicio sin ajuste alguno,
- El ajuste anual por inflación que resulte deducible,

- Los anticipos y miembros de asociaciones y sociedades civiles,
- Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas de fondos de pensiones o jubilaciones del personal, y las de primas de antigüedad.

De estas deducciones autorizadas las sociedades civiles aplicar la más común por su propia naturaleza (DOMINGUEZ, 2014) tenemos que son los sueldos y las prestaciones en general que se encuentran clasificadas en parte gravada y la parte exenta, condicionando dicha deducción a pesar de ser un gasto realizado y efectivamente pagado.

2.2.3. Otras deducciones

La existencia de conceptos específicos a deducir termina integrándose por una gran variedad que en todo momento para la empresa son indispensables para el desarrollo de sus actividades preponderantes. En este punto específicamente analizare la deducción de inversiones. La ley de ISR contempla a este concepto un capítulo completo dentro del Título II, la sección II dentro del capítulo II se integra de ocho artículos en los cuales se describe minuciosamente este proceso.

Los conceptos contemplados son: activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y operaciones en periodos preoperativos, cada uno se describe a continuación:

- *Los Activos Fijos, son el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para realizar sus actividades y que se demeriten por el uso y el transcurso del tiempo.*

- *Los Gastos Diferidos, son activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir el costo de operación, o mejorar la calidad o aceptación de un producto por un periodo limitado inferior a la actividad de la persona moral.*
- *Los Cargos Diferidos, son aquellos que reúnan las características del punto anterior excepto los relativos a la explotación de bienes de dominio público a la prestación de un servicio público concesionado.*
- *Las Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración y mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la presentación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste un servicio en forma constante. (CARDENAS PEÑA, 2014)*

Los artículos 33, 34 y 35 de la LISR vigente para 2014 establecen los porcentajes aplicables a la depreciación, estos se encuentran clasificados de acuerdo a su naturaleza; en el artículo 33 se mencionan los porcentajes para los activos intangibles que van desde el 5% y hasta el 15% dependiendo la clasificación, por su parte el artículo 34 considera los porcentajes aplicables a los bienes tangibles que son diversos incluso existe un porcentaje de aplicación al 100%, excepto los considerados en el artículo 35 que son los porcentajes para maquinaria y equipo en general que van desde el 5% siendo la máxima el 50%.

Se deben tomar en cuenta las reglas principales para efectuar la deducción de inversiones, de acuerdo con el C.P. Jaime Domínguez Orozco son las siguientes:

1. *Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio del porcentaje máximo autorizado al monto original de la inversión dependiendo el tipo de activo que le corresponda.*
2. *La deducción en cada ejercicio regular se efectuara en la proporción que representen el número de meses completos en que el bien haya sido utilizado.*
3. *Cuando el bien comience a utilizarse después de iniciado el ejercicio y en el que se termine la deducción, se efectuara en el porciento que represente el número de meses completos de uso.*
4. *El monto original de la inversión comprende: el precio del bien, los impuestos efectivamente pagados por la adquisición e importación de este excepto el IVA, los derechos, fletes, transportes, acarreos, seguros contras riesgos, manejo, comisiones sobre compra y honorarios a agente aduanal.*
5. *Las inversiones empezaran a deducirse a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que inicie la utilización o desde el ejercicio siguiente.*
6. *Cuando se enajenen los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener ingresos, deducirán en el ejercicio en que esto ocurra la parte no deducida. (DOMINGUEZ, 2014)*

Con la aplicación de los porcentajes mencionados y respetando los criterios recomendados por el autor, se puede conocer la depreciación contable que será aplicable a cada activo, ahora bien, la misma Ley de ISR en su artículo 31 da a conocer la obligación de actualizar dicha depreciación, cantidad que será la deducción autorizada. Dicha actualización simplemente representa la cantidad en valor presente, es decir, al momento de efectuar la deducción debido a que el activo tenía un valor distinto al momento de realizar la inversión. Esto se logra haciendo valer el índice nacional de precios al consumidor vigente.

2.2.4. Requisitos de las deducciones autorizadas

Los requisitos mínimos que establece la Ley de ISR para poder hacer validas las deducciones se establecen en el artículo 27, a continuación se analizarán solamente los aplicables directamente a las personas morales dedicadas a prestar servicios educativos.

1. Que las deducciones sean estrictamente indispensables para realizar los fines de la actividad preponderante del contribuyente, entendiéndose como tales aquellas que resultan ser indispensables para poder obtener ingresos.
2. Cuando se otorguen donativos no se consideraran como estrictamente indispensables siempre que estos sean no onerosos ni remunerativos y que cumplan con todos los requisitos establecidos en la Ley.
3. La deducción de inversiones siempre que se realice mediante el procedimiento de depreciaciones analizado en el punto anterior.
4. Que todas las erogaciones que se pretendan deducir estén amparadas con comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, para el ejercicio fiscal de 2014 deben ser CFDI.
5. Todos los pagos que se efectúen cuando sean mayores a \$2,000.00 se realicen invariablemente con transferencia electrónica de fondos o con cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario en ambos casos desde la cuenta bancaria del contribuyente, los pagos de igual manera pueden ser con tarjetas de debito, de crédito de servicios o monedero electrónico.
6. Que las deducciones se encuentren debidamente registradas en la contabilidad y que estas sean restadas una sola vez de los ingresos del contribuyente.

7. Que las deducciones que lleven implícita retenciones de impuestos, estos deberán cumplir con el procedimiento y demás obligaciones respecto al entero de las mismas.
8. Aquellas deducciones que sean pagadas a contribuyentes que causen el IVA, este se encuentre debidamente trasladado en forma expresa y por separado en el CFDI, en caso de que la contraprestación pagada incluya diversas tasas de IVA, en el comprobante se deberán establecer estas situaciones.
9. Los intereses generados por préstamos tomados, dichos recursos debieron haber sido invertidos o usados para los fines del negocio. En caso de que las inversiones sean parcialmente deducibles los intereses solo serán deducibles en dicha proporción.
10. Para las deducciones que a su vez sean ingresos de personas físicas dedicadas a los coordinados o servicios de autotransporte, serán deducibles hasta que estos sean efectivamente pagados a través de los medios establecidos.
11. En todos los casos cuando los pagos se efectúen con cheque nominativo, serán validos en el ejercicio en que dicho documento sea cobrado, se deben considerar también las condiciones de que no deben transcurrir más de cuatro meses entre la fecha consignada en el cheque y la fecha en que este es cobrado.
12. Cuando se paguen honorarios o gratificaciones a administradores, consejeros, directores, gerentes generales o miembros del consejo estas se determinen por evento o de manera mensual y que no sean mayores al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía, que el monto no sea superior al de todo el personal del contribuyente en el año y que no exceda del 10% del total de las otras deducciones.
13. Cuando se pague por concepto de asistencia técnica, de transferencia de tecnología, de regalías, se compruebe que la persona que prestó el servicio cuanta con los elementos técnicos propios, en caso de ser prestado por un

tercero, se deberá establece esta condición en el contrato de prestación de servicios.

14. Las prestaciones que integran el gasto de previsión social sean otorgadas de manera general en beneficio de todos los trabajadores. La Ley de ISR deja en claro que previsión social son las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores y de los miembros de su familia.

15. El criterio para aplicar esta condición a los diferentes tipos de trabajadores se describe de esta manera, a los trabajadores sindicalizados se consideran otorgadas de manera general cuando dichas prestaciones se encuentran establecidas en los contratos colectivos. Para todos los que no son trabajadores sindicalizados deberán efectuar in promedio aritmético por cada uno de ellos.

16. Dedución de vales de despensa, serán deducibles siempre que sean entregados a todos los trabajadores por medio de monederos electrónicos.

17. Las aportaciones a los fondos de ahorro solo serán deducibles cuando las cantidades aportadas por el contribuyente sean iguales a las aportadas por cada uno de los trabajadores, con la limitante de que ninguna aportación debe superar a los 1.3 veces del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.

18. Los pagos de primas de seguros de vida en beneficio de los trabajadores serán deducibles siempre que los seguros cubran la muerte del trabajador o la invalidez o incapacidad permanente en términos de la Ley del IMSS. Todo pago que hagan los contribuyentes deberá ser en su totalidad para beneficio de sus trabajadores.

19. El costo de adquisición declarado o de los intereses derivados de créditos recibidos, cuando exceda al precio de mercado.

20. Las mercancías adquiridas en importación que hubiesen cumplido con todos los requisitos legales, siendo el precio de la mercancía el declarado al momento de la importación definitiva.

21. Las pérdidas por créditos incobrables debe tener en manifiesto la evidencia de la imposibilidad de cobro, estas deben estar consideradas en el periodo en que se cumpla el plazo de prescripción.

22. El plazo para reunir los requisitos de las deducciones, este debe ser al momento en que se realicen las operaciones o a más tardar el último día del ejercicio, el comprobante con requisitos fiscales debe obtenerse a más tardar el día en que el contribuyente debe presentar la declaración del ejercicio. Las operaciones que deban reportarse a través de declaraciones informativas deben estar respaldadas con los comprobantes correspondientes en ese momento. Estas reglas son aplicables en tiempo y forma para los pagos anticipados de gastos.

23. Cuando se trate de pagos efectuados por concepto de salarios y que tengan derecho al subsidio para el empleo, que dichas cantidades sean entregadas efectivamente de manera conjunta el pago de las demás prestaciones.

2.2.5. Conceptos no deducibles

En la Ley del ISR se establecen los conceptos que se deben considerar como no deducibles, entendiéndose como partidas no deducibles aquellas que no tienen valor fiscal para la determinación del resultado fiscal directamente. Pero si tienen un valor para efectos financieros dentro de la empresa debido a que siempre corresponden a erogaciones efectivamente pagadas.

Entre los no deducibles del artículo 28 de la Ley de ISR vigente para 2014, y que son aplicables a las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos tenemos:

1. Los pagos de ISR a cargo del propio contribuyente y el ISR retenido a terceros; de igual manera que sus accesorios.
2. No serán deducibles las cantidades que el contribuyente entregue por concepto de subsidio para el empleo efectivamente pagado a las personas físicas que le presten servicios personales subordinados.
3. Los gastos e inversiones que estén destinados para obtener ingresos exentos, serán deducibles en la proporción que representen a los ingresos exentos respecto del total de ingresos, en la misma proporción se deducirán cuando las inversiones sean parcialmente deducibles.
4. Los obsequios y los gastos por atención a los clientes entre otros de naturaleza análoga, salvo que estos se relacionen con la enajenación de productos. En el caso de las sociedades civiles que otorguen atención a sus clientes por fin de año o aniversario de la organización si serán deducibles siempre que sean entregados de manera general. (DOMINGUEZ, 2014)
5. En ningún caso y bajo ninguna circunstancias serán deducibles los gastos de representación.
6. Los viáticos y los gastos de viaje pueden realizarse en el territorio nacional o en el extranjero, estos conceptos tienen limitantes en cuanto a los montos y deben ser destinados única y exclusivamente para hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y para el pago de kilometraje. Lógicamente deben ser erogados por trabajadores legalmente registrados y fuera de una franja de 50 kilómetros respecto del establecimiento del contribuyente. Invariablemente deben estar comprobados con un comprobante que reúna los requisitos fiscales mínimos de acuerdo al lugar donde se realice.

7. Los gastos que se realicen por seminarios y convenciones para las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos serán deducibles con las limitantes correspondientes a los gastos de viaje autorizados por día.
8. La deducción por renta de casa habitación será deducible siempre que se solicite la autorización correspondiente para demostrar que el inmueble es utilizado para las necesidades especiales que requiera la actividad de la organización.
9. La renta de automóviles, solo serán deducibles hasta por el equivalente a \$200.00 diarios por cada automóvil y siempre que se cuente con el comprobante fiscal que reúna todos los requisitos fiscales y que se demuestre que es indispensable para la actividad del contribuyente.
10. El consumo en restaurante no será deducible el 91.5%, por lo tanto, solo procede la deducción del 8.5% y este deberá realizarse con tarjeta de debito, de crédito, de servicios o por monederos electrónicos del SAT. Por ninguna razón será deducible si es pagada en efectivo.

Contablemente siempre deben reconocerse y registrarse los gastos por su valor total, pero es necesario tener el control de cada uno por los conceptos y las cantidades que no son deducibles en los términos planteados. Las partidas no deducibles deben disminuirse para determinar el impuesto anual.

2.3. DEDUCCIONES POR SUELDOS Y PRESTACIONES

La Ley de ISR considera como conceptos deducibles todos los incluidos como prestaciones en términos de la Ley Federal del Trabajo, pero considera algunas limitantes como parte de la reforma fiscal para el ejercicio 2014, el mismo artículo 28 de la Ley de ISR establece que no se consideraran deducibles los pagos que a

su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor 0.53 al monto de dichos pagos.

Se establece un factor del 0.47 aplicable siempre y cuando en el ejercicio de que se trate las prestaciones no disminuyan respecto a las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior. En cualquiera de las dos opciones el impacto será financiero para los contribuyentes pues esta limitante en la deducción solamente generara que se pague ISR sobre una utilidad que no existe líquidamente.

Por otra parte, el artículo 93 de la Ley de ISR establece cual es la parte exenta de las prestaciones pagadas como son: el aguinaldo, las horas extras, la prima vacacional, la prima dominical, las indemnizaciones por retiro, la previsión social, entre otras, en el entendido que estos conceptos son los principales gastos que efectúan las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos, mismos que solamente serán deducibles por la mitad de la cantidad total erogada.

Las consecuencias de esta limitante serán drásticas, toda vez que generara mayor pago de ISR y mayor pago de PTU determinados de una base que en gran parte viene de una ganancia inexistente.

Los contribuyentes en general que han previsto que serán afectados por esta limitante en la deducción de las prestaciones buscaron el mecanismo apropiado para ampararse al respecto al ser una medida desproporcional, lo cual trajo como consecuencia que el pasado 25 de marzo de 2014 la Jueza Primero de Distrito en Materia Administrativa del Primer Circuito en la Ciudad de México dictó

sentencia concediendo el amparo respecto al interpuesto en contra del artículo 28 fracción I y XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta sentencia precisa tres puntos específicos; primero indica que la limitante es desproporcional al tratarse de una restricción a la deducción de este gasto necesario e indispensable, que impide que se le reconozca el carácter de erogaciones que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. En la segunda referencia considera que esta limitante está encaminada a desincentivar el otorgamiento de ese tipo de prestaciones a favor de los trabajadores afectándolos en la mejora de su calidad de vida en la de su familia, por último la sentencia sostiene que la base gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta se ve afectada injustificadamente por el artículo 28 fracción XXX, ya que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, pues no le permite efectuar una deducción lícita que resulta necesaria para calcular la base del gravamen. (PricewaterhouseCoopers, 2014)

Los efectos de esta concesión de amparo indican que no se aplique a la quejosa lo previsto en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, una vez que cause el grado de ejecutoria. Con esto se debe permitir deducirla totalidad de todos aquellos pagos debidamente probados ante la autoridad exactora como gastos de previsión social o de aquellos que hubiera realizado a nombre de sus trabajadores y que se hubiesen sido pagados por ella. (PricewaterhouseCoopers, 2014)

2.3.1. Comprobantes fiscales para su deducción

Como parte integrante de la reforma fiscal 2014, tenemos como requisito para la deducción de los salarios y de las prestaciones que estas, deben estar amparadas con CFDI por cada exhibición y por cada trabajador en el periodo a que correspondan.

Se considera una obligación para el patrón el emitir y entregar el comprobante fiscal a las personas que perciben ingresos de este capítulo (sueldos), por las prestaciones que perciban. Este comprobante tendrá toda la validez ante las autoridades laborales además de considerarse una constancia de retención. Dicho comprobante debe reunir los requisitos indispensables necesarios al considerarse un comprobante fiscal digital por Internet.

En la práctica y debido a la necesidad del patrón para obtener los datos mínimos requeridos para la emisión de este, el SAT emitió diversas facilidades en el tiempo más no en la forma para la emisión de los mismos, cabe recalcar que en caso de no estar estos gastos amparados correctamente el patrón perderá el derecho de hacerlos deducibles.

2.3.2. Gastos de previsión social requisitos para su deducción

En el artículo 7 de la LISR es su penúltimo párrafo se establece que se debe considerar como previsión social y para este se tiene claro que son todas las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras además de otorgar beneficios a favor de los trabajadores tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permita el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. Se

entiende que el requisito fundamental para la efectuar la deducción de la previsión social es que las prestaciones que integren estos gastos se otorguen de manera general en beneficio de todos los trabajadores.

Por otra parte resulta necesario hacer la distinción entre los trabajadores de confianza respecto a los trabajadores sindicalizados teniendo presente que para estos últimos dichas prestaciones otorgadas deben estar debidamente establecidas en el contrato ley correspondiente. Para el tema del presente estudio no es necesario analizar la parte de los trabajadores sindicalizados, toda vez que no se tienen trabajadores de esta naturaleza.

El autor C.P. Jaime Domínguez Orozco establece que para todos aquellos trabajadores no sindicalizados las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles se otorguen bajo este concepto, excluyendo de estas a las aportaciones de seguridad social, y que estas sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. (DOMINGUEZ, 2014)

La prestación basada en las aportaciones a los fondos de ahorro, estas solo serán deducibles cuando las cantidades aportadas sean iguales por parte del patrón y el trabajador y que no excedan del 13% del salario del trabajador con un límite de 1.3 veces del salario mínimo general del área geográfica que corresponda elevada al año y que cumpla con los requisitos de permanencia. (DOMINGUEZ, 2014)

En cuanto a las primas de seguros de gastos de vida y de seguros médicos serán deducibles siempre y cuando los beneficiarios sean los propios trabajadores. Pero de acuerdo con el artículo 41 del RISR también se consideran beneficiarios el cónyuge, su pareja, los ascendentes o descendientes en línea recta específicamente.

2.3.3. Obligaciones de los patrones

Los contribuyentes personas morales dedicadas a prestar servicios educativos, están obligadas a lo siguiente:

- Efectuar la retención de ISR por los conceptos gravados que paguen,
- Calcular el impuesto anual de las personas subordinados, excepto en caso de el haya iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1 de enero del año que se trato o haya dejado de prestar servicios antes del 1 de diciembre del año que se trate, si obtuvo ingresos superiores a \$400,000.00 en el ejercicio, o que hubiese comunicado por escrito antes del 31 de diciembre del año que se trate que presentara su declaración anual de manera independiente.
- Expedir y entregar los comprobantes fiscales por los pagos efectuados en términos del análisis del punto anterior.
- Proporcionar al trabajador las constancias de las remuneraciones cubiertas y de las retenciones efectuadas, en este caso, se debe considerar simétrico a la constancia, los CFDI emitidos por cada pago de estos conceptos.
- Antes de que le sea efectuado su primer pago del periodo que corresponda, deberá solicitarle por escrito informe si percibe ingresos por cuenta de otros empleadores y si este le aplica el subsidio al empleo.

- Solicitar a sus trabajadores la constancia de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes emitida por el SAT, en caso de no contar con dicha constancias, solicitar a los trabajadores los datos y documentos necesarios para proceder a la inscripción,
- Presentar a más tardar el 15 de febrero del siguiente año ante las oficinas autorizadas o por medios electrónicos la declaración donde se proporcione la información sobre las personas a las que se les pago por salarios y demás prestaciones derivadas de la relación laboral.
- Presentar a más tardar el 15 de febrero del siguiente año ante las oficinas autorizadas o por medios electrónicos la declaración donde se proporcione la información sobre las personas que hubiesen ejercido la opción de comprar acciones o títulos valor.

Estas obligaciones son de observación general cuando se efectúen pagos por servicios personales subordinados o por asimilados a salarios.

2.4. MOMENTO DE CAUSACION

El Impuesto sobre la Renta se causara una vez que los contribuyentes obtengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional el cual es el caso de las asociaciones civiles dedicadas a prestar servicios educativos. Sin olvidar que este es un tributo de causación anual es decir, por cada ejercicio fiscal se deberá realizar el pago, por lo tanto, todos los pagos que se hagan durante los meses de dicho periodo deberán ser considerados como pagos a cuenta del impuesto anual. La tasa de causación del impuesto vigente para el ejercicio fiscal de 2014 es del 30%.

La misma Ley establece como fechas de pago los días 17 de cada mes para los pagos provisionales, el impuesto anual se enterara mediante declaración que se presentara a más tardar en el tercer mes de calendario del ejercicio siguiente al que corresponda el pago. En caso de que la fecha límite de pago coincida con alguno de los días inhábiles que establece el Código Fiscal de la Federación, la obligación se recorrerá al día hábil siguiente.

Actualmente los pagos de impuestos deben realizarse de manera forzosa a través de servicios electrónicos prestados tanto por el SAT para presentar las declaraciones por la determinación del impuesto y el pago se efectuara mediante transferencia electrónica de fondos desde la banca electrónica del cada contribuyente.

2.5. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL

Las sociedades civiles que tributen en el Titulo II de la Ley de ISR en general están obligadas a efectuar pagos provisionales como ya lo mencione, el procedimiento para dicha determinación requiere de tener conceptos básicos debidamente identificados.

2.5.1. Determinación de los ingresos acumulables

Se consideraran ingresos todos aquellos que sean generados por la actividad propia de la empresa y que se perciban en efectivo, en bienes, en servicios, estos pueden ser de contado o a crédito, considerando en la práctica actual toda ingreso a toda aquella cantidad que se perciba incluso directamente en las cuentas bancarías del contribuyente por depósitos en efectivo, transferencia electrónica de fondos recibida o cheque depositado para abono a cuenta del beneficiario; a todo

este grupo de ingresos se les denomina ingresos nominales. También serán considerados como ingresos todos los intereses que sean devengados a favor de la sociedad civil y en su caso el ajuste anual por inflación acumulable.

En cuanto a los ingresos nominales una sociedad civil dedicada a prestar servicios educativos deberá acumularlos en términos del artículo 17 de la LISR en el momento en que se cobre la contraprestación pactada. En los pagos provisionales solamente debe considerar los ingresos nominales sumados desde el día primero de enero y hasta el último día del mes al que corresponda el pago provisional que se va a determinar.

En otras palabras, si a los ingresos acumulables les disminuimos el ajuste anual por inflación acumulable tenemos entonces, el importe de los ingresos nominales del ejercicio.

Bajo ninguna situación o circunstancia administrativa, práctica o teórica serán considerados como ingresos los aumentos de capital, el pago por pérdida de accionistas, las primas por colocación de acciones y tampoco los que se generen por la revaluación de activos o del propio capital.

2.5.2. Coeficiente de utilidad

En términos generales se considera coeficiente a la fracción numérica que es susceptible de aplicarse para determinar una estimación.

Fiscalmente, el coeficiente de utilidad es aquella fracción numérica que se utiliza para estimar la utilidad fiscal del pago provisional de ISR. Este coeficiente es determinado en base a cifras históricas como lo indica el artículo 14 de la LISR, en el cual se indica que será calculado de acuerdo a las cifras del último ejercicio fiscal de doce meses por el que se debió presentar la declaración.

De esta declaración se deben tomar los datos necesarios para la determinación del coeficiente, estos datos son: la utilidad fiscal del ejercicio, los anticipos de los socios y los ingresos nominales del mismo ejercicio, del resultado de sumar la utilidad y los anticipos de divide entre los ingresos nominales y de estos conceptos se obtiene el coeficiente de utilidad.

El denominado coeficiente de utilidad histórico, es aquel que se determino en el último ejercicio fiscal que la contribuyente hubiese generado una utilidad fiscal, dicho coeficiente será aplicable en el ejercicio fiscal subsecuente en el que se genere una pérdida fiscal. Este procedimiento será validó máximo hasta que el ultimo coeficiente de utilidad no tenga una antigüedad mayor a cinco ejercicio fiscales anteriores al de la fecha de aplicación.

2.5.2.1. Coeficiente para el primer ejercicio

En el caso específico de las personas morales que tributaban en el Título III de la LISR y que a partir del ejercicio 2014 se vuelven contribuyentes de este impuesto como parte de la reforma fiscal, no tienen un antecedente respecto al ejercicio 2013 para determinar el coeficiente de utilidad y poder efectuar pagos provisionales durante 2014. Por lo tanto, para su primer ejercicio fiscal no efectuaran pagos provisionales de ISR a cuenta del impuesto anual.

Esto representa un gran reto para estos contribuyentes toda vez que en marzo del 2015 cuando presenten su primera declaración anual, el ISR que determinen estará basado en los ingresos acumulables correspondientes a los 12 meses y sin poder disminuir o tener a su favor cantidad alguna para restar del impuesto a cargo respecto a los pagos provisionales previamente efectuados.

2.5.2.2. Reglas aplicables para el segundo ejercicio

A los contribuyentes sociedad civiles dedicadas a prestar servicios educativos que a partir de 2014 tributen en el Título II de la LISR, en cuanto al coeficiente de utilidad que deben aplicar en la determinación del pago provisional de ISR le son aplicables las reglas del segundo ejercicio fiscal en términos del tercer párrafo de la fracción I del artículo 14 de la LISR el cual indica que el primer pago provisional del segundo ejercicio fiscal en que sea contribuyente del impuesto deberán considerar el primero, segundo y tercer mes del ejercicio aplicando a los ingresos nominales de los tres periodos el coeficiente de utilidad determinado con los datos de la declaración del primer ejercicio fiscal, es decir, que una sociedad civil dedicada a prestar servicios educativos durante el ejercicio de 2014 no efectuara pagos provisionales de ISR y su primera utilidad fiscal base para determinar el coeficiente de utilidad será la del mismo ejercicio para aplicarse en el pago provisional de marzo 2015.

2.5.3. Determinación del impuesto

Se debe determinar la utilidad fiscal para el pago provisional, esta se determina multiplicando el coeficiente de utilidad a los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes a

que corresponde el pago. También podrán disminuirse los anticipos entregados a sus socios y esto podrá algunos casos generar que el pago provisional sea de cero. Sin olvidar que la Participación a los Trabajadores de las Utilidades (PTU) también podrá disminuirse en cuanto esta sea efectivamente pagada. Sin olvidar que se tiene derecho a disminuir los pagos provisionales previamente efectuados respecto a los periodos anteriores. Lo anterior es el resumen del procedimiento establecido en el artículo 14 de la LISR.

Por lo tanto, tenemos que el pago provisional se determina de aplicar la tasa del 30% a la utilidad fiscal base para el pago provisional, a este resultado se le disminuirán los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

2.6. PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO ANUAL

No se debe olvidar que una de las obligaciones de las personas morales es la de determinar y pagar el ISR de cada ejercicio, para ello deberán haber cumplido con todas sus obligaciones fiscales y sus implicaciones durante los meses que integran el ejercicio a declarar, para poder determinar el impuesto anual al aplicar la tasa 30% en caso de generar una utilidad fiscal, en caso de ser una empresa que genera una pérdida fiscal esta deberá estar debidamente sustentada y amparada con las deducciones correspondientes.

2.6.1. Utilidad fiscal y resultado fiscal

Una de las principales obligaciones de las personas morales dedicadas a los servicios e enseñanza para el ejercicio fiscal de 2014 es la del cálculo del ISR respecto al resultado fiscal determinado. Para ello tenemos todo el fundamento en el artículo 9 de la LISR, el cual consiste en: integrar la totalidad de los ingresos

acumulables a los cuales se les disminuirán las deducciones autorizadas y la PTU pagada, el resultado de esta sustracción se le denomina como utilidad fiscal a la cual se le deben disminuir las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, lógicamente en caso de existir, de aquí se obtiene el resultado fiscal al cual se le aplicara la tasa general del impuesto para obtener el ISR a cargo.

Para poder llegar a esta parte, se deben analizar e integrar previamente todos los conceptos de ingresos y deducciones del periodo al ejecutar las medidas de trabajo y control interno planteadas previamente.

2.6.2. Actualización de pérdidas fiscales

Cuando los contribuyentes obtengan como resultado de su operación en un ejercicio fiscal una pérdida, tendrán el derecho de aplicar a la utilidad fiscal que obtengan en el ejercicio fiscal siguiente.

Técnicamente se entiende que se ha obtenido una pérdida fiscal cuando las deducciones son superiores a los ingresos acumulables, en estos casos, contablemente se debe tener correctamente identificado el origen de los recursos que se erogaron en exceso para generar dicho resultado.

Una pérdida fiscal se genera al cierre del ejercicio pero se informa a la autoridad en los plazos que indica la Ley, posteriormente se debe reconocer su valor actualizado al momento de su aplicación contra una utilidad, el artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el procedimiento consistente en: el monto de la pérdida fiscal que hubiese ocurrido en un ejercicio deberá

actualizarse al aplicar el factor de actualización correspondiente al periodo desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. Esta pérdida actualizada podrá aplicarse a las utilidades fiscales generadas con posterioridad y en caso de no haberse agotado la pérdida fiscal en comento o de no haberse utilizado esta podrá tener una segunda y tercera actualización consistente en aplicar el factor que sería por el periodo desde el último mes en que se actualizó y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que dicha pérdida se aplicara.

Estas pérdidas no podrán dejar de aplicarse constantemente en caso de tener derecho a hacerlo debido a que en caso de omitir su aplicación se perderán los derechos de aplicarla con posterioridad. Todo este proceso solo podrá efectuarse en un periodo no mayor a 10 años contados a partir del ejercicio fiscal en que la pérdida ocurrió.

2.6.3. Efecto de aplicación para PTU pagada

La Ley Federal del Trabajo establece la obligación de los patrones de participar a los trabajadores de sus utilidades. Las bases para la determinación y distribución de esta se fijan y regulan en comisiones integradas por trabajadores y patrones en representación de ambos gremios. El porcentaje de utilidades a distribuir es del 10% mismo que se aplicara a la renta gravable.

El 26 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto que compila diversos beneficios fiscales en su artículo 1.1, establece la facilidad para poder disminuir de la utilidad fiscal determinada el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio, esto se refiere a la determinación del impuesto

anual, pero para los pagos provisionales la PTU deberá disminuirse por partes iguales en los meses a partir de mayo y hasta diciembre del ejercicio fiscal de que se trate, esto debe ser de manera acumulativa. Lo anterior dando cumplimiento a la obligación laboral de pagar la PTU en el mes de mayo.

A los ingresos acumulables se le disminuirán las cantidades no deducibles para efectos del ISR así como la PTU pagada en el ejercicio y las deducciones autorizadas, el resultado será a renta gravable, en todos los casos, no permitirá la deducción de efectos inflacionarios y la fluctuación cambiaria.

La determinación de la PTU a distribuir en cada ejercicio fiscal, se genera de la utilidad fiscal determinada, partiendo de esta cantidad, tenemos el criterio de que a mayor utilidad mayor cantidad de PTU a distribuir. En caso de que la sociedad civil dedicada a los servicios educativos hubiesen distribuido anticipos estos deben tomarse en cuenta al momento de la distribución, además de considerar que la LFT limita el monto de la PTU por persona mismo que no podrá ser mayor al equivalente a un mes de salario.

2.6.4. Aplicación de pagos provisionales efectuados

La Ley del ISR permite al contribuyente disminuir los pagos provisionales efectuados durante los doce meses del ejercicio, esta cantidad acumulada deberá aplicarse al impuesto del ejercicio determinado a cargo, esto debe a la tendencia ordinaria que representa la naturaleza de los pagos provisionales efectuados que son a cuenta del impuesto del ejercicio.

Las cantidades que por este concepto se disminuyan al impuesto a cargo deberán ser las efectivamente pagadas lo cual pudo presentarse por pago en efectivo (transferencia de fondos) o las cantidades cubiertas con la aplicación del subsidio al empleo efectivamente entregado a los trabajadores. Incluso cuando el pago provisional de ISR se hubiese efectuado mediante la compensación universal de algún impuesto federal que se tenga a favor. Cabe recalcar que en caso de haber generado pagos provisionales de manera extemporánea las cantidades que se hubiesen pagado por concepto de recargos o actualizaciones no deberán disminuirse del impuesto a cargo del ejercicio, debido a que estas cantidades no forman parte del impuesto como tales, al ser cantidades extraordinarias de las contribuciones en términos del Código Fiscal de la Federación.

Con el estudio realizado en el presente capítulo se logra conocer todas las ventajas y desventajas que tienen las sociedades civiles dedicadas a los servicios educativos en materia fiscal. Así como dominar todos los fundamentos fiscales de los conceptos implícitos para la determinación del tributo.

CAPITULO III.

ALTERNATIVA PARA DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL DE ISR

Al tener como muestra una institución existente para el desarrollo de la propuesta, se tienen números reales de las operaciones cotidianas que actualmente desarrolla una sociedad civil dedicada a los servicios educativos integrada por los cuatros niveles educativos de la educación básica y media superior legamente reconocidos en nuestro país. Además de considerar que dicha institución labora en cuatro planteles a la vez con todos los niveles mencionados. Es por esto que en el presente Capitulo se muestra un planteamiento general de la manera como se deben integrar los conceptos básicos desde la generación del ingreso y la aplicación de recursos hasta llegar a conocer el procedimiento para la determinación del ISR del ejercicio fiscal.

3.1. INGRESOS REALES

Una sociedad civil dedicada a prestar servicios educativos, generalmente obtiene ingresos fiscales por concepto de colegiaturas, inscripciones y re-inscripciones, por venta de útiles escolares, por la venta de uniformes escolares, y por renta o subarrendamiento de espacios.

En términos de la LISR, todos estos se consideran ingresos acumulables en dos sentidos.

Ingresos al cobro	Ingresos a la entrega
Por colegiaturas	Por venta de útiles escolares
Por inscripciones	Por venta de uniformes escolares
Por re-inscripciones	Por renta de espacios
Por impartir cursos extraordinarios	Por enajenación de activos (ganancia)
Por cobro de exámenes y evaluaciones	

Fuente: Elaboración propia

Para la LIVA tenemos que los ingresos que causarían el impuesto mismo que debe estar incluido en el precio pactado en términos del CFF. En todos los casos el impuesto se causa al momento del cobro:

Ingresos afectos a IVA
Por venta de útiles escolares
Por venta de uniformes escolares
Por renta de espacios
Por enajenación de activos (ganancia)

La integración de los ingresos se desarrolla y se ampara con la comprobación documental correspondiente:

Tipo de ingreso	Forma de cobro	Comprobante
Colegiaturas	Deposito a cuenta bancaria - Tarjeta bancaria	Baucher de deposito
Inscripciones	Deposito a cuenta bancaria - Tarjeta bancaria	Baucher de deposito
Reinscripciones	Deposito a cuenta bancaria - Tarjeta bancaria	Baucher de deposito
Uniformes escolares	Efectivo	Recibo simplificado
Útiles escolares	Efectivo	Recibo simplificado

Fuente: Elaboración propia

Por la normatividad fiscal, actualmente se encuentra obligada a la emisión de CFDI por los ingresos percibidos, mismos que pueden ser realizados de manera global o específica cuando los mismos sean solicitados por los clientes. Para esto deben tener el sistema necesario que les permita tener un control de los ingresos cobrados y facturados, sin perder de vista que deben estar referenciados con la matrícula escolar.

3.1.1. Modelo para la integración de ingresos

Con las siguientes tablas, se ejemplifica claramente un modelo general para el registro de los ingresos por concepto de la actividad preponderante que directamente son los servicios educativos.

Corte mensual de ingresos propios					
Día	Colegiaturas	Reinscripciones	Inscripciones	Extraordinarios	Total
	\$	\$	\$	\$	
Total mensual	\$	\$	\$	\$	\$

Fuente: Elaboración propia

En esta parte, se ejemplifica el control de ingresos secundarios o complementarios a la actividad preponderante, de suma importancia resulta tener debidamente identificado el valor del IVA por ser estas actividades gravadas.

Corte mensual de otros ingresos				
Día	Útiles escolares	Uniformes escolares	IVA	Total
	\$	\$	\$	
Total mensual	\$	\$	\$	\$

Fuente: Elaboración propia

Estas cédulas de integración de ingresos, pueden ser presentadas por cada sucursal del plantel, el objeto es que permitan conocer el total de los ingresos efectivamente cobrados, para efectos de conciliar con el comprobante fiscal correspondiente se debe desarrollar el consecutivo de ingresos que permita identificar cada cobro con el recibo simplificado correspondiente. Para esto se

deben tener un control de los recibos por series y por cada sucursal en donde sean usados.

3.2. DEDUCCIONES REALES

Una sociedad civil dedicada a prestar servicios educativos, generalmente realiza gastos indispensables para su operación de manera periódica y que resultan ser fijos. Mismos que pueden ser clasificados en términos de las normas de información financiera, algunos de estos son:

De operación:

- Luz de las instalaciones,
- Servicio telefónico,
- Servicio de internet,
- Servicio de agua potable,
- Material didáctico,
- Propaganda impresa,
- Propaganda visual y de audio,
- Propaganda y servicios de pagina web,
- Sueldos y prestaciones de plantilla de profesores,
- Cuotas de seguridad social de profesores,
- Contribuciones estatales,
- Permisos y derechos municipales,

- Botiquín y primeros auxilios,
- Artículos deportivos,
- Cursos y capacitación a profesores,
- Software y sistemas de computo,
- Agua purificada,
- Mantenimiento de equipo de computo y redes,
- Pago de derechos por certificación y permisos ante la secretaría de educación pública.
- Seguridad electrónica.

De administración:

- Consumibles,
- Papelería para oficina,
- Sueldos y prestaciones de personal administrativo,
- Cuotas de seguridad social de personal administrativo,
- Papelería impresa,
- Servicio telefónico,
- Servicio de internet,
- Artículos de cafetería,
- Software para área administrativa y contable,

- Honorarios a personas físicas,
- Capacitación y asesoría profesional,

De otros servicios:

- Artículos de limpieza,
- Servicios de fumigación,
- Material de seguridad,
- Uniformes escolares,
- Artículos y útiles escolares,
- Accesorios de computo,
- Mantenimiento a las instalaciones,

Activos fijos:

- Terrenos y edificios,
- Mobiliario escolar,
- Equipo de computo,
- Mobiliario y equipo de oficina,
- Proyector y pizarrones electrónicos,
- Equipo de transporte,
- Mobiliario y equipo de cafetería,

- Equipo de transporte (automóviles),
- Equipo de transporte (escolar),
- Juegos infantiles,

3.2.1. Servicios de arrendamiento

La Ley de ISR vigente para 2014 establece en su artículo 25 como partida deducible todos los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, por lo tanto el arrendamiento de diversos bienes considerados activos fijos serán deducibles siempre y cuando sean una partida estrictamente indispensable para la contribuyente en términos el artículo 27 fracción I de la multicitada Ley. Cabe recalcar que en el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles solamente se encuentra limitado por los conceptos indicados en el artículo 28 fracción XIII. A continuación se mencionan las partidas deducibles legalmente como son:

Uno. Arrendamiento de automóviles para uso de la institución, el artículo 28 de la LISR en su fracción XIII en el párrafo tercero establece como monto límite para deducir este concepto la cantidad de \$200.00 diarios lo cual equivale a una renta mensual deducible de \$6,000.00 más IVA, en un mes de 30 días. Esta limitante es aplicable para cada automóvil que se arrende.

Dos. También se puede contemplar la figura de renta de bienes muebles de uso constante y deterioro en corto lapso de tiempo, tal es el caso del equipo de computo, al considerarse un gastos estrictamente indispensable no tiene un monto límite para su deducción.

La opción para tener en arrendamiento diversos bienes muebles que puedan ayudar en el desarrollo motriz y de aprendizaje, como es el caso de los juegos didácticos. Concepto que de la misma manera no tiene límites para su deducción.

Tres. Por otra parte, los software tanto para el control administrativo como para la impartición de clases se vuelve un problema constante al ser bienes que se actualizan y modifican en cualquier momento, serian susceptibles de mantenerlos por rentas mensuales con el beneficio de que en todo momento se tendrán disponibles las versiones más recientes, nuevamente no se tendrá límite alguno en cuanto a la cantidad que se pretenda deducir.

Los inmuebles donde se realicen las actividades serán deducibles a través del arrendamiento, esto en caso de no tener las instalaciones propias. En términos del artículo 116 último párrafo de la LISR en caso de arrendar a una persona física se deben realizar las retenciones correspondientes; para el ISR un monto equivalente al 10% del valor de la renta pagada, para efectos de la LIVA la retención será de las dos terceras partes del valor de la renta dicho precepto se establece en el artículo 1-A fracción de la ley de dicho impuesto.

3.2.2. Renta de personal

Las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos generalmente tienen a su personal contratado por diversas clasificaciones, entre estas encontramos a las siguientes:

- Profesores de tiempo completo,

- Profesores por hora-clase,
- Directores por sección o nivel educativo,
- Personal del área de pedagogía,
- Personal administrativo,
- Personal de limpieza,
- Personal de seguridad,
- Personal de seguridad nocturna,
- Personal de enfermería,
- Personal de cafetería,
- Asesores externos,

Generalmente, no todo este personal se encuentra bajo las ordenes totales o realiza trabajos para la sociedad civil los 365 días del año respetando el tiempo de la jornada de trabajo completa como lo indica la LFT en sus artículos 60, 61, 62, 63, 64, 66 y 68; sin perder de vista lo establecido en el artículo 5 de la misma Ley específicamente en la fracción III; por lo tanto, se tiene derecho a reajustar el concepto por el cual se les paga su retribución toda vez que esto tiene siempre una consecuencia fiscal considerable.

Como se analizó en el capítulo anterior de este proyecto, en materia de sueldos ya no se tendrá la obligación de solamente hacer deducible una parte de las prestaciones laborales exentas que se hubiesen pagado a los trabajadores, esto trae un beneficio financiero a la empresa. Por esta razón es recomendable

mantener bajo el esquema de sueldos y salarios solamente a los trabajadores que realmente cumplan con la norma establecida en la LFT respecto a que cumplan las siguientes características:

- Cumplir con la jornada de trabajo de 8 horas diarias,
- Estar bajo la subordinación de un solo patrón,
- Tener contrato laboral firmado,
- Que reciba el pago de las prestaciones mínimas de Ley,

Con todo este esquema se tiene que las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos deberán considerar como asalariados solamente a su personal que trabajen con ellos de tiempo completo. Es recomendable que a medida de lo posible algunas de estas personas sean contratadas mediante los servicios de una empresa externa conocidos como outsourcing, en este caso, no se puede tener bajo esquema de contratación a los profesores o al personal administrativo, toda vez que estos reciben todo el tiempo ordenes directas del patrón.

Los trabajadores de tiempo completo que si pueden ser contratados en este esquema serían aquellos que reciben órdenes para desarrollar su trabajo y que son capacitados por su patrón de manera independiente al patrón que se encuentra físicamente en el centro de trabajo, sin la necesidad de estar en contacto el tiempo completo con su patrón para desarrollar dichas actividades son: el personal de limpieza y el personal de seguridad. Con este esquema la institución como patrón obligado puede ahorrarse una cantidad considerable al no tener que absorber las cuotas de seguridad social y demás prestaciones.

En cuanto a los profesores que solamente imparten clases de acuerdo a las horas asignadas por día o por semana específica tenemos que estos, no tienen una dependencia total al salario que perciben de un solo patrón para subsistir, por lo tanto, se pueden considerar bajo el esquema de asimilados a salarios establecido en el artículo 94 fracción V de la LISR, siempre y cuando estos informen a la institución de manera escrita que perciben ingresos de otros patrones, con este documento se demuestra que no tienen una dependencia económica total y que no son subordinados a un solo patrón en este caso la sociedad civil para que sean sujetos de aseguramiento ante IMSS. Al apegarse a este esquema se lograra disminuir una parte del pago de cuotas de seguridad social.

El personal administrativo se debe tener debidamente clasificado en cuanto a las actividades que van a desarrollar, generalmente se clasifica de la siguiente manera:

- Secretarías,
- Responsable de caja,
- Encargado de área académica,
- Encargado de control escolar,
- Responsable de cuentas por cobrar,
- Responsable de cuentas por pagar,
- Contador fiscalista,
- Departamento de recursos humanos,

- Departamento de nominas,
- Auxiliares,

Es necesario realizar un análisis de este personal, el que realmente debe ser de tiempo o completo y de aquellos que por sus actividades esporádicas pueden ser contratados por servicios específicos con el apoyo de despachos externos que son especialistas en temas selectos. Con esto se lograra minimizar el gasto por esta clase de servicios.

3.2.3. Modelo para determinar las deducciones

Este modelo debe identificarse de manera mensual, será viable tomar los datos necesarios de la balanza de comprobación de cada mes con las partidas previamente identificadas. Para poder desarrollar el proceso de contabilización de las erogaciones se debe realizar previamente la revisión de los requisitos fiscales de cada comprobante mismos que deben estar amparados con los archivos de extensión .xml previamente reportados por la página del SAT. En el siguiente plano no se deberán incluir a los activos fijos adquiridos.

Concepto	Importe	IVA	Actividad	Proporción deducible	Proporción acreditable
	\$	\$		\$	\$
TOTALES	\$	\$		\$	\$

Fuente: Elaboración propia

3.2.4. Modelo para determinar la deducción por activos fijos

Se debe tener en consideración que los activos fijos de una sociedad civil a partir del ejercicio fiscal de 2014 deben ser depreciados para tener derecho a su deducción para lo cual se recomienda tener la siguiente tabla de control, misma que puede desarrollarse para cada tipo de activo.

Activo	Fecha adquisición	MOI	Fecha inicio de uso	Porcentaje	Depreciación anual	Meses del ejercicio	Depreciación mensual	Meses de uso	Depreciación contable

Fuente: Elaboración propia

Es necesario que se tengan debidamente clasificados los activos para definir el porcentaje de depreciación que les corresponda, además de establecer todas sus características específicas que permitan identificarlo de otros similares o del mismo tipo.

Tipo de activo	Nombre del activo	Número de cuenta en balanza	Cantidad	Numero de serie	Otras características	MOI

Fuente: Elaboración propia

Cabe recalcar que cada uno de estos debe estar debidamente identificado en la balanza de comprobación de la sociedad civil con su cuenta de detalle específica.

3.2.5. Modelo para la integración de las nominas pagadas

Las nominas se dividen por área de trabajo, es decir, se tienen nominas para el área administrativa, nomina de profesores de planta o tiempo completo y nomina para profesores de hora-clase.

Numero de quincena	Tipo de nomina	Sueldos	Otras prestaciones gravadas	Otras prestaciones exentas	Total deducible	Plantel
Total		\$	\$	\$	\$	\$

Fuente: Elaboración propia

Los datos para este esquema deben ser tomados de los recibos de nomina previamente timbrados y amparados con un CFDI para cada uno de los trabajadores, con esto se debe cumplir con el consecutivo de CFDI emitidos por cada plantel y por cada trabajador.

3.3. COSTEO Y GASTOS ESPECIALES

Generalmente se debe efectuar un presupuesto de manera anual, posiblemente una sociedad civil dedicada a prestar servicios educativos puede realizarlo de acuerdo a sus necesidades en cuanto a tiempo de trabajo activo, conocido este periodo como ciclo escolar, es indispensable que se desarrolle dicha estimación para poder determinar el costo efectivo de cada concepto a pagar.

Como toda empresa, una sociedad civil que tributa en el titulo II de la LISR deberá mantenerse al tanto de la utilidad fiscal que generara al cierre del ejercicio, para esto, debe respetar el presupuesto inicial, debido a que es una consecuencia que se genere una ganancia, pero antes de que sea determinada se deben explorar aquellos conceptos deducibles que sean indispensables pero que no sean de uso constante. Estos gastos pueden ser: certificados de calidad para la institución, capacitación para personal a través de diplomados especializados, apoyo a padres de familia con programas culturales, implementación de

actividades extracurriculares para alumnos y padres, mantenimiento constante de instalaciones, efectuar programas y eventos culturales en fechas específicas; además de la propaganda para todos los eventos. Con todos estos gastos además se puede lograr que la institución genere un valor agregado a sus servicios educativos mismos que todo lo que invierten en el desarrollo de dichas funciones se vuelva indispensable, por lo tanto, deducible y además ayuda a generar mayores ingresos.

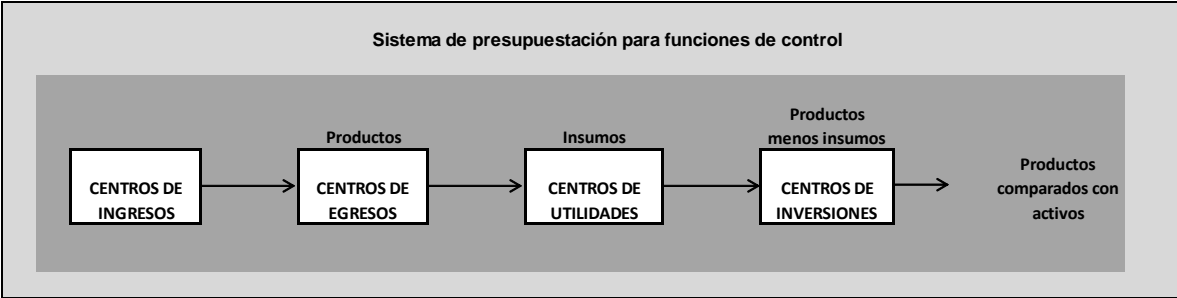
3.3.1. Modelo de Presupuesto

Un presupuesto es un documento donde se establece de manera formal y cuantitativa los recursos asignados de acuerdo a programas o proyectos específicos, para un plazo determinado. (STONER, 2006)

Existen diversos tipos de presupuestos, entre los más comunes tenemos el presupuesto de utilidades, el presupuesto dijo, el presupuesto por gastos, el presupuesto flexible, el presupuesto por pasos, el presupuesto variable, el presupuesto de operación, el presupuesto financiero, entre otros, la sociedad civil como una entidad económica siempre debe desarrollar este proyecto con el objetivo simple de estimar los ingresos que podrá percibir y la aplicación de los mismos a las partidas por gastos indispensables.

Es de suma importancia conocer hasta donde pueden llegar el valor de los ingresos que se pretenden obtener, esto se desarrolla basándose en las listas oficiales de alumnos que se pretenda inscribir en cada ciclo escolar, de este rango se parte para definir cuál será la cantidad de personal docente requerido para cumplir con los planes de estudio y demás actividades conexas.

El siguiente esquema muestra el proceso para desarrollar un presupuesto básico en cualquier negociación, mismo que se debe tomar como base para ajustar el modelo a nuestras necesidades. La importancia de esta imagen es por que se deja en claro las responsabilidades que recaen en cada area involucrada denominado cada uno de estos centros de responsabilidad que emplean los recursos para generar un nuevo servicio o producto a beneficio de los clientes. (STONER, 2006)



Fuente: Administración, 2006, Stoner James A.F.

En instituciones como estas, es recomendable realizar un presupuesto para el área de ingresos y uno más para los egresos, en ambos casos se deben incluir todas las partidas específicas como a continuación se ejemplifican:

Presupuesto de Ingresos	
Conceptos	Importes
<u>Ingresos por servicios educativos:</u>	
Colegiaturas por plantel	
Colegiaturas por sección	
Inscripciones y reinscripciones por plantel	
Inscripciones y reinscripciones por sección	
Condonación por becas otorgadas	
<u>Ingresos por otros servicios educativos:</u>	
Exámenes extraordinarios por plantel	
Derechos en general	
Credenciales y constancias	

<u>Ingresos por material de enseñanza:</u>	
Ingresos por útiles escolares por plantel	
Ingresos por material didáctico por plantel	
<u>Otros ingresos no contemplados:</u>	
Ingresos por uniformes	
Total de recursos disponibles	\$

Fuente: Elaboración propia

Presupuesto de Egresos	
Conceptos	Importes
<u>Gastos de personal:</u>	
Nomina de sueldos por tiempo completo por plantel	
Nomina de aguinaldos por tiempo completo por plantel	
Nomina de vacaciones y prima por tiempo completo por plantel	
Nomina de asimilados a salarios por plantel	
Nomina de personal administrativo	
Nomina de otros personal operativo	
<u>Gastos por contratación de servicios:</u>	
Honorarios a profesionales	
Gastos por asesorías	
Gastos por planeación y otros	
Gastos por contratación de personal externo	
<u>Gastos generales:</u>	
Adquisición de bienes	
Materiales y suministros	
Gastos fijos	
Arrendamiento de bienes muebles	
Arrendamiento de servicios	
Mantenimiento	
Impuestos locales	
Gastos financieros	
Otros gastos indispensables	
<u>Inversiones en activos fijos</u>	
Bienes área operativa	
Bienes área administrativa	
Bienes área deportiva	
Total de recursos aplicados	\$

Fuente: Elaboración propia

3.4. MODELO PARA LA DETERMINACIÓN DE ISR DEL EJERCICIO 2014

Como ya se menciona en diversos apartados, es una obligación de las personas morales dedicadas a prestar servicios educativos a partir del ejercicio 2014 la de determinar el ISR por el ejercicio fiscal, es por esto que los datos necesarios para esta determinación deberán ser tomados de la balanza de comprobación de la empresa con la cual se determinaran previamente todos los ingresos acumulables para efectos fiscales así como las deducciones autorizadas que tengan la validez oficial, estas deben ser depuradas previamente y validadas con el asiento contable correspondiente.

El procedimiento para la determinación del resultado fiscal se establece en el artículo 9 de la LISR vigente para 2014, este procedimiento es el siguiente:

Operación	Concepto	Cantidad
	Total de ingresos acumulables	
<i>Menos</i>	Deducciones autorizadas	
<i>Menos</i>	PTU pagada en el ejercicio	
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal	
<i>Menos</i>	Pérdidas fiscales	
<i>Igual</i>	Resultado fiscal	
<i>Por</i>	Tasa ISR 2014	30%
<i>Igual</i>	ISR a cargo	

Fuente: Elaboración propia

3.5. MODELO PARA LA DETERMINACION DE PAGO PROVISIONAL DE ISR DEL EJERCICIO 2015

Los ingresos que sean considerados para este cálculo deberán debidamente estar relacionados y reconocidos en contabilidad, además de estar identificados como efectivamente cobrados contra los estados de cuenta de la empresa. Para esto,

debe realizarse de manera previa la conciliación que muestre el flujo de efectivo de los ingresos por servicios.

A continuación se muestra el modelo general que se debe seguir para la determinación de los pagos provisionales de una sociedad civil a partir del ejercicio de 2014. Cabe recalcar que es en el tercer mes donde se manifestara el coeficiente de utilidad determinado en base al resultado del ejercicio 2014.

Operación	Concepto	Mes 1	Mes 2	Acumulado...
	Ingresos nominales			
<i>Por</i>	Coeficiente de utilidad			
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal estimada			
<i>Menos</i>	Anticipo de socios			
<i>Igual</i>	Utilidad base de pago provisional			
<i>Por</i>	Tasa de ISR			
<i>Igual</i>	Impuesto causado			
<i>Menos</i>	Pagos provisionales anteriores			
<i>Igual</i>	Importe a pagar			

Fuente: Elaboración propia

Durante la determinación de los pagos provisionales se deben ir acumulando los ingresos nominales desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del periodo que se vaya a declarar. De igual forma se deben acumular los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

En cuanto a la pérdida fiscal actualizada pendiente de amortizar (en caso de existir) esta se debe considerar por la misma cantidad en cada periodo sin la necesidad de prorratearla respecto a los meses transcurridos, lo anterior se establece en el artículo 14 fracción II párrafo tercero de la LISR.

Como puede observarse en el desarrollo del presente Capítulo, se demuestran las características de cada concepto que se involucran en el

procedimiento para la determinación del resultado fiscal para efectos de ISR de una sociedad civil dedicada a los servicios educativos. Contemplando los periodos provisionales y anuales así como las recomendaciones necesarias para tener una adecuada planeación fiscal que permita disminuir el pago de ISR, en el siguiente capítulo se analizara la aplicación numérica de lo anteriormente citado.

CAPITULO IV.

CASO PRÁCTICO

En el presente Capitulo, se muestra claramente un caso práctico aplicado a una empresa real y legalmente constituida sociedad civil dedicada a la prestación de servicios educativos. Partiendo de las recomendaciones y planteamientos iniciales plasmados en el capitulo anterior, llegamos a la aplicación numérica de toda la teoría expuesta con la cual se integran todos los conceptos que se involucran en el proceso para la determinación de la utilidad fiscal.

4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO Y DATOS ESPECIFICOS

4.1.1. Planteamiento del caso

Persona moral constituida como sociedad civil desde el año de 2009, dedicada a prestar servicios educativos en los 4 niveles educativos básicos de México. Establecida en 4 sucursales dentro del Estado de Tlaxcala. Dicha empresa realiza actividades complementarias como son de uso exclusivo para los clientes respecto a la venta de uniformes escolares y útiles escolares excepto libros

4.1.2. Datos específicos

La empresa cuenta con 6 cuentas bancarias y se integran de la siguiente manera:

Número de Cuenta	Entradas	Salidas
5344	-Colegiaturas	Traspasos a otras cuentas de la empresa
9946	-Colegiaturas	Traspasos a otras cuentas de la empresa
7024	-Colegiaturas	Traspasos a otras cuentas de la empresa
8826	-Colegiaturas -Uniformes -Útiles escolares	-Luz -Teléfono -Agua -Papelería -Gastos de mantenimiento a la institución. -Herramientas y equipo de seguridad -Mobiliario y equipo de oficina -Equipo de computo

		-Equipo de transporte -Material de limpieza -Sueldos -Asimilado a salarios -Honorarios -Cuotas IMSS, RCV e Infonavit -Pagos provisionales de ISR -2% sobre nominas
9937	-Colegiaturas	Traspasos a otras cuentas de la empresa
5326	-Colegiaturas	Traspasos a otras cuentas de la empresa

Fuente: Creación propia

En la tabla anterior, se muestran los conceptos que dan origen a las entradas y las salidas de cada una de las cuentas bancarias, se muestra claramente desde que cuenta se efectúan todos los pagos de las partidas que serían deducibles, así como las cuentas donde se depositan los ingresos mismos que son cobrados con depósitos en efectivo, cobro con tarjetas de debito y/o crédito y transferencias recibidas.

4.2 Integración de conceptos y cifras para la determinación

Los ingresos percibidos por mes que incluyen a todos los niveles de cada plantel se integran en cada tabla, los ingresos de enero a septiembre de 2014 son datos reales, y las cantidades manifestadas de octubre a diciembre fueron estimadas respecto al comportamiento en el ejercicio de 2013. Para cada uno de los planteles se tiene una cuenta bancaria en donde se registran los ingresos percibidos. En todos los casos los ingresos fueron efectivamente cobrados en su totalidad y se encuentran respaldados con los CFDI correspondientes:

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 5344						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones – Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	5,678.90	-	-	-	5,678.90	
Febrero	5,347.23	-	-	-	5,347.23	
Marzo	4,567.29	-	-	-	4,567.29	
Abril	6,540.00	-	-	-	6,540.00	
Mayo	9,723.00	-	-	-	9,723.00	
Junio	8,929.00	-	-	-	8,929.00	
Julio	8,263.00	5,660.00	-	-	13,923.00	
Agosto	5,323.00	2,890.00	14,920.00	18,940.00	42,073.00	
Septiembre	2,837.00	-	-	5,600.00	8,437.00	
Octubre	3,847.00	-	-	-	3,847.00	
Noviembre	8,248.00	-	-	-	8,248.00	
Diciembre	5,473.00	-	-	-	5,473.00	
Total	74,576.42	8,550.00	14,920.00	24,540.00	122,586.42	

Fuente: Creación propia

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 9946						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones – Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	3,424.00	-	-	-	3,424.00	
Febrero	2,536.00	-	-	-	2,536.00	
Marzo	7,387.90	-	-	-	7,387.90	
Abril	3,449.78	-	-	-	3,449.78	
Mayo	2,344.44	-	-	-	2,344.44	
Junio	8,762.00	-	-	-	8,762.00	
Julio	2,342.89	2,970.00	-	-	5,312.89	
Agosto	4,526.00	3,410.00	12,810.00	14,100.00	34,846.00	
Septiembre	8,274.00	-	-	5,200.00	13,474.00	
Octubre	4,341.00	-	-	-	4,341.00	
Noviembre	3,283.00	-	-	-	3,283.00	
Diciembre	2,902.00	-	-	-	2,902.00	
Total	53,573.01	6,380.00	12,810.00	19,300.00	92,063.01	

Fuente: Creación propia

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 7024						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones - Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	39,975.85	-	-	-	39,975.85	
Febrero	25,029.00	-	-	-	25,029.00	
Marzo	23,462.00	-	-	-	23,462.00	
Abril	28,934.00	-	-	-	28,934.00	
Mayo	12,342.00	-	-	-	12,342.00	
Junio	34,213.00	-	-	-	34,213.00	
Julio	99,034.00	14,980.00	62,980.00	21,510.00	198,504.00	
Agosto	23,244.00	17,610.00	-	98,600.00	139,454.00	
Septiembre	23,434.00	6,450.00	-	19,450.00	49,334.00	
Octubre	17,985.00	-	-	-	17,985.00	
Noviembre	12,837.00	-	-	-	12,837.00	
Diciembre	22,456.00	-	-	-	22,456.00	
Total	362,945.85	39,040.00	62,980.00	139,560.00	604,525.85	

Fuente: Creación propia

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 8826						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones - Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	391,711.37	-	-	-	391,711.37	
Febrero	245,034.00	-	-	-	245,034.00	
Marzo	123,456.00	-	-	-	123,456.00	
Abril	133,421.00	-	-	-	133,421.00	
Mayo	312,345.00	-	-	-	312,345.00	
Junio	456,782.00	-	-	-	456,782.00	
Julio	127,890.00	80,790.00	-	-	208,680.00	
Agosto	176,302.00	250,580.00	645,800.00	620,570.00	1,693,252.00	
Septiembre	231,456.00	-	-	370,640.00	602,096.00	
Octubre	123,345.00	-	-	-	123,345.00	
Noviembre	125,687.00	-	-	-	125,687.00	
Diciembre	567,890.00	-	-	-	567,890.00	
Total	3,015,310.37	331,370.00	645,800.00	991,210.00	4,983,690.37	

Fuente: Creación propia

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 9937						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones - Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	174,333.46	-	-	-	174,333.46	
Febrero	76,236.00	-	-	-	76,236.00	
Marzo	6,255.00	-	-	-	6,255.00	
Abril	234,571.00	-	-	-	234,571.00	
Mayo	9,865.00	-	-	-	9,865.00	
Junio	6,384.00	-	-	-	6,384.00	
Julio	5,210.00	18,700.00	-	-	23,910.00	
Agosto	8,901.00	46,320.00	132,670.00	158,050.00	345,941.00	
Septiembre	67,892.00	8,610.00	-	60,790.00	137,292.00	
Octubre	98,423.00	-	-	-	98,423.00	
Noviembre	9,084.00	-	-	-	9,084.00	
Diciembre	25,193.00	-	-	-	25,193.00	
Total	722,347.46	73,630.00	132,670.00	218,840.00	1,147,487.46	

Fuente: Creación propia

INGRESOS DEPOSITADOS A LA CUENTA 5326						
Mes	Colegiaturas	Inscripciones - Reinscripciones	Uniformes	Útiles Escolares	Total ISR	IVA
Enero	22,880.25	-	-	-	22,880.25	
Febrero	21,998.00	-	-	-	21,998.00	
Marzo	19,876.00	-	-	-	19,876.00	
Abril	16,073.00	-	-	-	16,073.00	
Mayo	24,567.00	-	-	-	24,567.00	
Junio	11,892.00	-	-	-	11,892.00	
Julio	78,908.00	11,900.00	-	9,110.00	99,918.00	
Agosto	12,456.00	29,650.00	81,610.00	88,060.00	211,776.00	
Septiembre	65,754.00	7,510.00	-	31,910.00	103,374.00	
Octubre	76,542.00	-	-	-	76,542.00	
Noviembre	54,367.00	-	-	-	54,367.00	
Diciembre	19,876.00	-	-	-	19,876.00	
Total	425,189.25	47,260.00	81,610.00	129,080.00	683,139.25	

Fuente: Creación propia

La siguiente tabla muestra el total de los ingresos por mes que serán acumulables para el pago provisional de ISR en el ejercicio de 2014. Simplemente es un resumen de las tablas anteriores donde se concentran todos los ingresos cobrados mensualmente.

Ingresos totales por mes							
Mes	Cta. 5344	Cta. 9946	Cta. 7024	Cta. 8826	Cta. 9937	Cta. 5326	Total para acumular
Enero	5,678.90	3,424.00	39,975.85	391,711.37	174,333.46	22,880.25	638,003.83
Febrero	5,347.23	2,536.00	25,029.00	245,034.00	76,236.00	21,998.00	376,180.23
Marzo	4,567.29	7,387.90	23,462.00	123,456.00	6,255.00	19,876.00	185,004.10
Abril	6,540.00	3,449.78	28,934.00	133,421.00	234,571.00	16,073.00	422,988.78
Mayo	9,723.00	2,344.44	12,342.00	312,345.00	9,865.00	24,567.00	371,186.44
Junio	8,729.00	8,762.00	34,213.00	456,782.00	6,384.00	11,892.00	526,762.00
Julio	13,923.00	5,312.89	198,504.00	208,680.00	23,910.00	99,918.00	550,247.89
Agosto	42,073.00	34,846.00	139,454.00	1,693,252.00	345,941.00	211,776.00	2,467,342.00
Septiembre	8,437.00	13,474.00	49,334.00	602,096.00	137,292.00	103,374.00	917,007.00
Octubre	3,847.00	4,341.00	17,987.00	123,345.00	98,423.00	76,542.00	324,483.00
Noviembre	8,248.00	3,283.00	12,837.00	125,678.00	9,084.00	54,367.00	213,497.00
Diciembre	5,473.00	2,902.00	22,456.00	567,890.00	25,193.00	19,876.00	643,790.00
Total	122,586.42	92,063.01	604,525.85	4,983,690.37	1,147,487.46	683,139.25	7,633,492.36

Fuente: Creación propia

Con esto se tienen debidamente identificados los ingresos que serán necesarios reportar de manera mensual en los pagos provisionales durante el ejercicio de 2014, mismos que serán los ingresos nominales para el cálculo anual más los ingresos fiscales no contables que se deban acumular como se estudiara más adelante.

Ahora bien, para la integración de las deducciones aplicables para el ejercicio de 2014, se presenta una tabla que contiene los datos de las partidas que reúnen requisitos fiscales completamente en cuanto a la forma y a él método de pago, por plantel tenemos las siguientes:

Integración de las Deducciones Cuenta 5344					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	4,567.00	0.00	0.00	0.00	4,567.00
Febrero	2,437.00	0.00	0.00	0.00	2,437.00
Marzo	3,564.00	0.00	0.00	0.00	3,564.00
Abril	5,671.00	0.00	0.00	0.00	5,671.00
Mayo	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Junio	8,719.00	0.00	0.00	0.00	8,719.00
Julio	9,087.00	0.00	0.00	0.00	9,087.00
Agosto	33,245.00	0.00	0.00	0.00	33,245.00
Septiembre	1,432.00	0.00	0.00	0.00	1,432.00
Octubre	2,589.00	0.00	0.00	0.00	2,589.00
Noviembre	7,689.00	0.00	0.00	0.00	7,689.00
Diciembre	4,381.00	0.00	0.00	0.00	4,381.00
Total	83,381.00	0.00	0.00	0.00	83,381.00

Fuente: Creación propia

Integración de las Deducciones Cuenta 9946					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	2,654.00	0.00	0.00	0.00	2,654.00
Febrero	1,987.00	0.00	0.00	0.00	1,987.00
Marzo	6,789.00	0.00	0.00	0.00	6,789.00
Abril	2,456.00	0.00	0.00	0.00	2,456.00
Mayo	1,987.00	0.00	0.00	0.00	1,987.00
Junio	7,987.00	0.00	0.00	0.00	7,987.00
Julio	1,002.00	0.00	0.00	0.00	1,002.00
Agosto	20,120.00	0.00	0.00	0.00	20,120.00
Septiembre	3,456.00	0.00	0.00	0.00	3,456.00
Octubre	2,987.00	0.00	0.00	0.00	2,987.00
Noviembre	2,876.00	0.00	0.00	0.00	2,876.00
Diciembre	1,989.00	0.00	0.00	0.00	1,989.00
Total	56,200.00	0.00	0.00	0.00	56,200.00

Fuente: Creación propia

Integración de las Deducciones Cuenta 7024					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	5,342.00	0.00	0.00	0.00	5,342.00
Febrero	5,463.00	0.00	0.00	0.00	5,463.00
Marzo	6,547.00	0.00	0.00	0.00	6,547.00
Abril	9,087.00	0.00	0.00	0.00	9,087.00
Mayo	999.00	0.00	0.00	0.00	999.00
Junio	8,732.00	0.00	0.00	0.00	8,732.00
Julio	10,987.00	0.00	0.00	0.00	10,987.00
Agosto	159,876.00	0.00	0.00	0.00	159,876.00
Septiembre	4,568.00	0.00	0.00	0.00	4,568.00
Octubre	2,638.00	0.00	0.00	0.00	2,638.00
Noviembre	384.00	0.00	0.00	0.00	384.00
Diciembre	863.00	0.00	0.00	0.00	863.00
Total	215,486.00	0.00	0.00	0.00	215,486.00

Fuente: Creación propia

Integración de las Deducciones Cuenta 8826					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	245,671.00	89,065.00	0.00	0.00	334,736.00
Febrero	190,870.00	87,690.00	0.00	0.00	278,570.00
Marzo	23,456.00	85,987.00	0.00	0.00	109,443.00
Abril	27,890.00	87,906.00	0.00	0.00	115,796.00
Mayo	220,000.00	86,789.00	0.00	0.00	306,789.00
Junio	25,678.00	85,998.00	0.00	0.00	111,676.00
Julio	25,678.00	85,987.00	0.00	0.00	111,665.00
Agosto	1,513,456.00	85,987.00	0.00	0.00	1,599,443.00
Septiembre	25,678.00	85,670.00	0.00	0.00	111,348.00
Octubre	25,897.00	87,688.00	0.00	0.00	113,585.00
Noviembre	12,567.00	85,790.00	0.00	0.00	98,537.00
Diciembre	12,982.00	85,678.00	123,456.00	62,098.00	284,214.00
Total	2,349,823.00	1,040,235.00	123,456.00	62,098.00	3,575,612.00

Fuente: Creación propia

Integración de las Deducciones Cuenta 9937					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	167,892.00	0.00	0.00	0.00	167,892.00
Febrero	678,722.00	0.00	0.00	0.00	678,722.00
Marzo	68,765.00	0.00	0.00	0.00	68,765.00
Abril	3,456.00	0.00	0.00	0.00	3,456.00
Mayo	7,685.00	0.00	0.00	0.00	7,685.00
Junio	4,567.00	0.00	0.00	0.00	4,567.00
Julio	3,456.00	0.00	0.00	0.00	3,456.00
Agosto	124,321.00	0.00	0.00	0.00	124,321.00
Septiembre	3,467.00	0.00	0.00	0.00	3,467.00
Octubre	57,890.00	0.00	0.00	0.00	57,890.00
Noviembre	6,783.00	0.00	0.00	0.00	6,783.00
Diciembre	9,872.00	0.00	0.00	0.00	9,872.00
Total	1,136,876.00	0.00	0.00	0.00	1,136,876.00

Fuente: Creación propia

Integración de las Deducciones Cuenta 5326					
Mes	Indispensables amparadas con CFDI	Sueldos gravados	Prestaciones gravadas	Prestaciones Exentas	Total Deducible
Enero	19,072.00	0.00	0.00	0.00	19,072.00
Febrero	19,876.00	0.00	0.00	0.00	19,876.00
Marzo	12,345.00	0.00	0.00	0.00	12,345.00
Abril	14,567.00	0.00	0.00	0.00	14,567.00
Mayo	21,345.00	0.00	0.00	0.00	21,345.00
Junio	9,871.00	0.00	0.00	0.00	9,871.00
Julio	5,678.00	0.00	0.00	0.00	5,678.00
Agosto	130,723.00	0.00	0.00	0.00	130,723.00
Septiembre	4,567.00	0.00	0.00	0.00	4,567.00
Octubre	2,345.00	0.00	0.00	0.00	2,345.00
Noviembre	5,678.00	0.00	0.00	0.00	5,678.00
Diciembre	12,345.00	0.00	0.00	0.00	12,345.00
Total	258,412.00	0.00	0.00	0.00	258,412.00

Fuente: Creación propia

Integración del Total de las Deducciones							
Mes	CUENTA 5344	CUENTA 9946	CUENTA 7024	CUENTA 8826	CUENTA 9937	CUENTA 5326	Total para acumular
Enero	4,567.00	2,654.00	5,342.00	334,736.00	167,892.00	19,072.00	534,263.00
Febrero	2,437.00	1,987.00	5,463.00	278,570.00	678,722.00	19,876.00	987,045.00
Marzo	3,564.00	6,789.00	6,547.00	109,443.00	68,765.00	12,345.00	207,453.00
Abril	5,671.00	2,456.00	9,087.00	115,796.00	3,456.00	14,567.00	151,033.00
Mayo	0.00	1,987.00	999.00	306,789.00	7,685.00	21,345.00	338,805.00
Junio	8,719.00	7,987.00	8,732.00	111,676.00	4,567.00	9,871.00	151,462.00
Julio	9,087.00	1,002.00	10,987.00	111,665.00	3,456.00	5,678.00	141,875.00
Agosto	33,245.00	20,120.00	159,876.00	1,599,443.00	124,321.00	130,723.00	2,067,728.00
Septiembre	1,432.00	3,456.00	4,568.00	111,348.00	3,467.00	4,567.00	128,838.00
Octubre	2,589.00	2,987.00	2,638.00	113,585.00	57,890.00	2,345.00	182,034.00
Noviembre	7,689.00	2,876.00	384.00	98,537.00	6,783.00	5,678.00	121,767.00
Diciembre	4,381.00	1,989.00	863.00	284,214.00	9,872.00	12,345.00	313,664.00
Total	83,381.00	56,200.00	215,486.00	3,575,612.00	1,136,876.00	258,412.00	5,325,967.00

Fuente: Creación propia

Cabe recalcar que los datos anteriores corresponden a los gastos reales efectuados por la empresa. Teniendo en consideración que cada uno de los planteles presenta su requisición de gastos operativos además de efectuar los pagos que corresponden a los gastos básicos, todos estos respaldados con los CFDI correspondientes. Estas deducciones formaran parte de los gastos indispensables para determinar el resultado fiscal más las deducciones fiscales no contables que en su momento sean determinadas.

En la tabla siguiente, se presenta la relación de deducciones propuestas para disminuir la utilidad fiscal contemplando que sería el total de deducciones efectuadas por los cuatro planteles, posteriormente se presenta la suma de las deducciones reales más las deducciones propuestas para obtener el total deducible en caso de aplicar esta propuesta.

Deducciones Propuestas para Disminuir la Utilidad Fiscal								
	PRIMERO	SEGUNDO	TERCERO	CUARTO	QUINTO	SEXTO	SEPTIMO	
Mes	Por servicios profesionales	Por subcontratación de personal	Por renta de autos	Por renta de equipo de computo	Por renta de juego infantiles	Por renta de software	Por asesorías externas	Total
Enero	23,948.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	158,032.00
Febrero	21,384.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	155,468.00
Marzo	23,948.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	158,032.00
Abril	11,758.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	145,842.00
Mayo	23,516.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	157,600.00
Junio	23,516.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	157,600.00
Julio	0.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	134,084.00
Agosto	11,758.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	145,842.00
Septiembre	23,516.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	157,600.00
Octubre	23,516.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	157,600.00
Noviembre	23,516.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	157,600.00
Diciembre	11,578.00	82,340.00	8,800.00	25,000.00	12,100.00	1,280.00	4,600.00	145,842.00
Total	222,134.00	987,648.00	105,600.00	300,000.00	145,200.00	15,360.00	55,200.00	1,831,142.00

Fuente: Creación propia

Primero. Deducción por servicios profesionales, esta deducción se integra por los pagos que se efectúan a personas físicas que prestan servicios profesionales por concepto de cátedra por horas o en la impartición de cursos específicos. Dichas deducciones estarán amparadas con el CFDI correspondiente el cual requerirá que se efectúe las retenciones de impuesto por concepto de ISR por servicios profesionales y la parte del IVA retenido. Por otra parte, la determinación del honorario a pagar se le deberá añadir el IVA por la prestación de servicios y a la vez se deben disminuir los impuestos retenidos.

Segundo. Deducción por la subcontratación de personal, en esta parte tenemos a él personal de limpieza y a él personal de vigilancia considerándose de manera mensual un costo de \$28,800.00 y de \$53,504.00 respectivamente. Dicha erogación deberá ampararse con el comprobante fiscal que reúne todos los requisitos fiscales en cuanto a los datos esenciales y a la forma de pago. Por otra

parte, deberá celebrarse el contrato con la empresa que será la responsable del personal que ejecute su trabajo dentro de las instalaciones de cada plantel.

Tercero. Deducción por arrendamiento de automóviles, si se contempla que los autos resultan necesarios para transportar a el personal que realiza trámites administrativos ante la SEP y tramites generales en la dirección general del plantel, tenemos que el personal directivo de cada plantel requiere de un auto para desempeñar en tiempo y forma las funciones que requieren de una gestión, las cantidades aquí manifestadas se refieren a la renta de un auto por cada plantel, siendo este auto un +++ que corresponde a una renta mensual de \$2,200.00 por cada uno. Dichos pagos se deberán respaldar legal y fiscalmente con los CFDI y los contratos de arrendamiento celebrados con las agencias de autos o financieras capacitadas para dichos servicios, estos documentos son necesarios y deben reunir todos los requisitos fiscales respecto a la formalidad y a al método de pago.

Cuarto. Deducción por pago de renta de equipo de computo, generalmente estos activos fijos se deterioran con el uso cotidiano por lo que se estima que un equipo aun y con el mantenimiento necesario no tiene una vida útil mayor a 2 años en la institución, por lo tanto, apegándose a la recomendación se rentarían equipos de computo por un total de \$25,000.00 mensuales que corresponden a 50 maquinas mismas que serian renovadas de manera anual por el costo indicado. Para esto, el arrendamiento deberá contratarse con la empresa idónea que cumpla los requisitos necesarios para la celebración del contrato, tanto en características, precios y calidad.

Quinto. Deducción por el arrendamiento de los juegos infantiles o materiales y equipos deportivos, dichos bienes son empleados en los diferentes niveles

educativos, al ser considerados un gasto indispensable para el desarrollo de la función y del objeto social principal de la empresa. De la misma manera como ya se planteo para los diferentes conceptos basados en el arrendamiento, se debe corroborar todos los requisitos legales y fiscales con la empresa contratante.

Sexto. Deducción por renta de software, en cuanto al software para uso diverso mismo que debe estar actualizado, se sugiere rentar las licencias necesarias para el total de todos los planteles y para el área administrativa esto se genera debido a la importancia que tiene mantener en una misma versión electrónica todos los equipos que se empleen en la empresa, este gasto representaría un costo total de \$15,360.00, en el año, mismo que incluye los antivirus y las actualizaciones requeridas, además del costo por mantenimiento del equipo generado por la contratación de una póliza de servicios anual.

Séptimo. Deducción por servicios o asesorías externas, en esta columna tenemos el pago que se realizara por asesorías externas a nivel institucional y no solo por plantel, como son las asesorías fiscales, asesorías laborales, asesorías corporativas, asesorías de mercadotecnia, asesorías por cumplimiento de permisos estatales y municipales, incluso en este punto también se podría incluir el costo por las asesorías de servicios al mantenimiento del equipo de computo.

Como ya se mencionó, todos los servicios que son contratados por rentas, deberán estar respaldados por los contratos correspondientes, mismos que deben establecer las condiciones de uso y penalizaciones que en su caso apliquen para cada una de las partes. Es importante recalcar si es necesario que para la celebración de estos quedaran cantidades en garantía, prenda o depósito, y la

manera como estas podrán ser recuperadas o ejercidas con el reconocimiento fiscal que les corresponda.

En cuanto al comparativo de como varían el valor de las deducciones al aplicar la propuesta mencionada respecto a las deducciones que ordinariamente realizan tenemos lo siguiente:

Comparativo de Deducciones e Incremento de las Mismas				
Mes	Deducciones cotidianas	Deducciones propuestas	Deducciones totales	Porcentaje de aumento
Enero	534,263.00	49,434.00	583,697.00	8%
Febrero	987,045.00	48,793.00	1,035,838.00	5%
Marzo	207,453.00	49,434.00	256,887.00	19%
Abril	151,033.00	79,202.00	230,235.00	34%
Mayo	338,805.00	49,326.00	388,131.00	13%
Junio	151,462.00	49,326.00	200,788.00	25%
Julio	141,875.00	49,326.00	191,201.00	26%
Agosto	127,608.00	49,326.00	176,934.00	28%
Septiembre	128,838.00	49,326.00	178,164.00	28%
Octubre	182,034.00	49,326.00	231,360.00	21%
Noviembre	121,767.00	49,326.00	171,093.00	29%
Diciembre	313,664.00	49,326.00	362,990.00	14%
Total	3,385,847.00	621,471.00	4,007,318.00	16%

Fuente: creación propia

Ahora se presentan los conceptos que son deducibles respecto a las contribuciones locales y a los pagos por asimilados a salarios, para este caso, solamente se presentan las cantidades desde una sola cuenta que corresponde al plantel principal, debido a que solo desde este se efectúan los pagos por este concepto.

Unicamente tiene estas deducciones desde la Cuenta 8826					
Mes	Cuotas patronales	Cuotas obrero	Impuesto sobre nominas	Asimilados a salario	Total
Enero	21,345.78	11,234.56	1,832	2,548.00	36,960.34
Febrero	20,987.90	9,876.76	1,845	4,568.90	37,278.56
Marzo	23,456.90	11,987.09	1,767	2,345.00	39,555.99
Abril	24,987.56	12,493.87	1,783	1,235.00	40,499.43
Mayo	23,567.45	12,019.34	1,783	2,345.00	39,714.79
Junio	20,987.00	9,867.90	1,789	3,456.00	36,099.90
Julio	21,456.00	11,977.87	1,744	1,234.00	36,411.87
Agosto	20,987.90	9,876.76	1,720	-	32,584.66
Septiembre	23,456.90	11,987.09	1,760	2,345.00	39,548.99
Octubre	24,987.56	12,493.87	1,754	-	39,435.43
Noviembre	23,567.45	12,019.34	1,740	1,212.00	38,538.79
Diciembre	20,987.00	9,867.90	1,744	1,537.00	34,135.90
Total	270,775.40	135,702.35	21,261.00	22,825.90	450,564.65

Fuente: Creación propia

En cuanto a los activos fijos que poseía la empresa hasta antes del 1 de enero de 2014 y los que se adquirieron durante el ejercicio tenemos los siguientes:

Activo	Porcentaje de depreciación	MOI	Depreciación contable	Depreciación fiscal
Auto	25%	125,000.00	31,250.00	32,359.38
Mobiliario	10%	114,332.00	11,433.00	18,590.00
Mobiliario escolar	10%	987,529.50	58,753.00	61,540.00
Equipo de computo	30%	354,678.00	2,640.30	2,945.62
TOTALES			104,076.30	125,435.00

Fuente: Creación propia

4.3 SOLUCION, DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO POR EL EJERCICIO FISCAL DE 2014

A continuación se integran los procedimientos básicos y que se deben tener en cuenta para la determinación del ISR del ejercicio fiscal. En algunos casos solamente se presentan las explicaciones mínimas necesarias para el desarrollo de la declaración.

4.3.1. Determinación de los pagos provisionales del ejercicio 2014

Conceptos	Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4	Mes 5	Mes 6
Ingresos nominales	638,003.83	376,180.23	185,004.19	422,988.78	371,186.44	526,762.00
Ingresos acumulables	638,003.83	1,014,184.06	1,199,188.25	1,622,177.03	1,993,363.47	2,520,125.47
Coefficiente de utilidad	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Utilidad estimada	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%
ISR determinado	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Pagos anteriores	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ISR a cargo	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Creación propia

Conceptos	Mes 7	Mes 8	Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12	Total
Ingresos nominales	550,247.89	2,467,342.00	914,007.00	324,483.00	213,497.00	643,790.00	7,633,492.36
Ingresos acumulables	3,070,373.36	5,537,714.36	6,451,722.36	6,776,205.35	6,989,702.36	7,633,492.36	
Coefficiente de utilidad	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Utilidad estimada	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%	
ISR determinado	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Pagos anteriores	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ISR a cargo	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Fuente: Creación propia

Recordemos que en todos los meses, la determinación es en zeros debido a que no se tiene coeficiente de utilidad para realizar el cálculo al no existir datos de referencia en el ejercicio de 2013 por ser la sociedad civil en ese ejercicio una persona moral con fines no lucrativos.

4.3.2. Determinación del ajuste anual por inflación

De acuerdo al procedimiento establecido en ley y teniendo en claro que conceptos se deben incluir en los apartados de créditos y deudas, tenemos que determinar el saldo promedio ambos conceptos, tomando en cuenta los saldos finales de la

cuentas aplicables de acuerdo a la balanza de comprobación por todos los meses del ejercicio.

Por el procedimiento y forma de trabajo de la naturaleza de la contribuyente, no se tienen cuentas pendientes de cobro a sus clientes o alumnos toda vez que los ingresos se consideran facturados y legalmente registrados hasta el momento del cobro de la contraprestación.

Se debe tener en cuenta que en los acreedores diversos no se integran los conceptos por las cantidades que deban los empleados, los funcionarios y los accionistas.

En cuanto a la determinación del ajuste anual por inflación se debe determinar de manera previa el factor de actualización correspondiente para lo cual se debe identificar los INPC que publique la autoridad fiscal.

4.3.3. Determinación de la utilidad fiscal en esquema cotidiano y en esquema propuesto

A continuación se presentan el procedimiento y la determinación de la utilidad fiscal que se estima tendrá que declarar la empresa en el mes de marzo de 2015.

Determinación del ISR del Ejercicio 2014			
	Conceptos	Cantidades procedimiento cotidiano	Cantidades procedimiento
	Ingresos acumulables	7,633,492.36	7,633,492.36
Menos	Deducciones autorizadas	5,325,967.00	7,157,109.00
Menos	Deducciones seguridad social	450,464.87	427,738.97
Menos	Deducciones fiscales no contables	125,435.00	125,435.00
Menos	PTU pagada	0.00	0.00
Más	Partidas no deducibles	1,042,848.00	566,160.00
Igual	Utilidad Fiscal	2,774,373.49	566,160.00
Por	Porcentaje	30%	30%
Igual	ISR determinado	832,312.05	169,848.00

Como puede observarse el impacto que causaría la aplicación de la propuesta anteriormente planteada, en la determinación del impuesto anual sería bastante satisfactoria para el contribuyente debido a que la disminución del impuesto es considerable al representar cerca del 80% de ahorro.

4.3.4. Determinación del coeficiente de utilidad a aplicar en 2015, comparativo respecto a los datos cotidianos y a la propuesta

Para la determinación de los pagos provisionales aplicables en el ejercicio fiscal de 2015 se requiere de conocer el coeficiente de utilidad que será aplicable a partir del mes de marzo. Dicho coeficiente se determinara tomando como base los datos de la declaración del ejercicio de 2014, los cuales fueron expuestos y

determinados en el punto anterior del presente capítulo. Luego entonces tenemos lo siguiente:

Determinación del Coeficiente de Utilidad			
		Procedimiento cotidiano	Procedimiento propuesta
	Utilidad fiscal	2,774,373.49	566,160.00
Entre	Ingresos nominales	7,633,492.36	7,633,492.36
igual	Coeficiente de utilidad	0.3634	0.0741

Con el coeficiente utilidad obtenido se podrá disminuir el pago de ISR durante los meses del ejercicio 2015. Debemos tener en cuenta que en ninguno de los casos se debe variar la cantidad de los ingresos obtenidos, toda vez que esto se podría interpretar en una omisión que se calificaría como una defraudación fiscal.

4.4 SOLUCION, DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES PARA EL SEGUNDO EJERCICIO FISCAL DE 2015

Los ingresos a considerar durante los meses expuestos en el siguiente planteamiento corresponden a ingresos estimados de acuerdo a la matrícula vigente para la empresa por lo que sería por los dos ejercicios fiscales anteriores.

Determinación de los pagos provisionales de enero a marzo de 2015, en donde se muestra claramente la aplicación del coeficiente de utilidad determinado para este ejercicio a partir del tercer mes.

Esta es la estimación y procedimiento para su determinación del ISR mensual considerando el coeficiente de utilidad que la empresa determinaría en el procedimiento cotidiano de trabajo:

Conceptos	Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4	Mes 5	Mes 6
Ingresos nominales	638,003.83	376,180.23	185,004.19	422,988.78	371,186.44	526,762.00
Ingresos acumulables	638,003.83	1,014,184.06	1,199,188.25	1,622,177.03	1,993,363.47	2,520,125.47
Coeficiente de utilidad	0.0000	0.0000	0.3634	0.3634	0.3634	0.3634
Utilidad estimada	0.00	0.00	435,841.94	589,576.14	724,482.91	915,933.23
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%
ISR determinado	0.00	0.00	130,752.58	176,872.84	217,344.87	274,779.97
Pagos anteriores	0.00	0.00	0.00	130,752.58	176,872.84	217,344.87
ISR a cargo	0.00	0.00	130,752.58	46,120.26	40,472.03	57,435.09

Fuente: Creación propia

Conceptos	Mes 7	Mes 8	Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12	Total
Ingresos nominales	550,247.89	2,467,342.00	914,007.00	324,483.00	213,497.00	643,790.00	7,633,492.36
Ingresos acumulables	3,070,373.36	5,537,715.36	6,451,722.36	6,776,205.36	6,989,702.36	7,633,492.36	
Coeficiente de utilidad	0.3634	0.3634	0.3634	0.3634	0.3634	0.3634	0.0000
Utilidad estimada	1,115,919.43	2,012,668.64	2,344,862.17	2,462,794.70	2,540,389.64	2,774,373.49	0.00
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%	
ISR determinado	334,775.83	603,800.59	703,458.65	738,838.41	762,116.89	832,312.05	0.00
Pagos anteriores	274,779.97	334,775.83	603,800.59	703,458.65	738,838.41	762,116.89	0.00
ISR a cargo	59,995.86	269,024.76	99,658.06	35,379.76	23,278.48	70,195.15	0.00

Fuente: Creación propia

Por otra parte, tenemos la estimación y procedimiento para su determinación del ISR mensual considerando el coeficiente de utilidad que la empresa determinaría al ejercer la propuesta presentada desde la determinación de la utilidad fiscal en el ejercicio de 2014:

Conceptos	Mes 1	Mes 2	Mes 3	Mes 4	Mes 5	Mes 6
Ingresos nominales	638,003.83	376,180.23	185,004.19	422,988.78	371,186.44	526,762.00
Ingresos acumulables	638,003.83	1,014,184.06	1,199,188.25	1,622,177.03	1,993,363.47	2,520,125.47
Coefficiente de utilidad	0.0000	0.0000	0.0742	0.0742	0.0742	0.0742
Utilidad estimada	0.00	0.00	88,941.26	120,313.44	147,843.56	186,912.38
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%
ISR determinado	0.00	0.00	26,682.38	36,094.03	44,353.07	56,073.71
Pagos anteriores	0.00	0.00	0.00	26,682.38	36,094.03	44,353.07
ISR a cargo	0.00	0.00	26,682.38	9,411.66	8,259.03	11,720.65

Fuente: Creación propia

Conceptos	Mes 7	Mes 8	Mes 9	Mes 10	Mes 11	Mes 12	Total
Ingresos nominales	550,247.89	2,467,342.00	914,007.00	324,483.00	213,497.00	643,790.00	7,633,492.36
Ingresos acumulables	3,070,373.36	5,537,715.36	6,451,722.36	6,776,205.36	6,989,702.36	7,633,492.36	
Coefficiente de utilidad	0.0742	0.0742	0.0742	0.0742	0.0742	0.0742	0.0000
Utilidad estimada	227,723.10	410,720.65	478,510.62	502,576.83	518,411.46	566,160.00	0.00
Tasa	30%	30%	30%	30%	30%	30%	
ISR determinado	68,316.93	123,216.19	143,553.18	150,773.05	155,523.44	169,848.00	0.00
Pagos anteriores	56,073.71	68,316.93	123,216.19	143,553.18	150,773.05	155,523.44	0.00
ISR a cargo	12,243.22	54,899.26	20,336.99	7,219.87	4,750.39	14,324.56	0.00

Fuente: Creación propia

4.5. CONTABILIDAD ELECTRONICA

Con la reforma fiscal para el ejercicio fiscal de 2014, las sociedades civiles dedicadas a prestar servicios educativos estarán obligadas a efectuar el timbrado de la contabilidad misma que consiste en: Integrar de manera electrónica los asientos y registros que forman parte de la contabilidad, estos registros o asientos deberán efectuarse con los datos que existen en la documentación comprobatoria misma que deberá estar respaldada con los archivos de extensión .xml, además, se deberá ingresar de manera mensual a la página de Internet del SAT la información a que se refieren dichos registros o asientos, esta información se reputa en los

documentos conocidos cotidianamente como catalogo de cuentas y balanza de comprobación.

Con esta información se comprueba y se recalca la importancia de tener respaldadas todas las operaciones que se efectúen con los archivos electrónicos correspondientes, así como, establecer como medida de seguridad indispensable que no se pueden efectuar pagos de deducciones si de manera previa a esto no se ha emitido el comprobante fiscal con todos sus requisitos y se hubiese procedido a la entrega de los archivos electrónicos .xml y .pdf por parte del proveedor que los emite.

4.6. RESULTADOS OBTENIDOS

Después de aplicar todos los procedimientos establecidos en la LISR vigente para 2014 y de implementar los procedimientos de control interno necesarios para la ejecución de las actividades administrativas de la empresa, tenemos los siguientes resultados que se desprender realizar los cálculos sin la propuesta fiscal emitida y los resultados fiscales que se generarían con la aplicación de los lineamientos propuestos.

Toda la propuesta para la disminuir la utilidad fiscal se desarrollo después de realizar un análisis minucioso a las operaciones reales de la empresa con el objetivo de aplicar los lineamiento fiscales vigentes, de lo anterior se obtuvieron los siguientes resultados:

CONCEPTOS	SIN PROPUESTA	CON PROPUESTA	RESULTADO
UTILIDAD FISCAL 2014	2,774,373.49	566,160,00	DISMINUCIÓN
ISR MENSUAL 2014	0.00	0.00	
ISR EJERCICIO 2014	832,312.05	169,848.00	DISMINUCIÓN
COEFICIENTE DE UTILIDAD	0.3634	0.0741	DISMINUCIÓN
ISR A DICIEMBRE 2015	70,195.15	14,324.56	DISMINUCIÓN

Como puede observarse, se obtendrían resultados favorables para la empresa tanto en el primer ejercicio fiscal que tributaria en el Título II de la LISR así como en los ejercicios fiscales siguientes debido a él efecto que implican los resultados obtenidos en el ejercicio anterior.

Muestra de los resultados numéricos obtenidos, se demuestra que la hipótesis planteada al inicio de la investigación puede ser verdaderamente comprobada al obtener una disminución de la utilidad fiscal de manera favorable.

CONCLUSIONES

Por lo que se refiere a la integración de los conceptos estudiados y analizados en el desarrollo de cada capítulo contenido en la presente, fue posible observar que se cumplen con los objetivos planteados al comienzo, como fue conocer, analizar, identificar y sustentar todos los temas y subtemas propuestos, tal es el caso del Capítulo I que logra demostrar que la institución educativa en estudio, corresponde a una sociedad civil que cumple con todos los requisitos del marco legal para existir así como, con todos los lineamiento para formar parte del sistema nacional de educación razón por la cual se contempla que es una contribuyente del ISR al no cumplir con los lineamientos necesarios para tributar en el Título III de la misma Ley.

Se cumplió el objetivo general de conocer y analizar todas las disposiciones aplicables a la contribuyente del Título II de la LISR de acuerdo a su actividad preponderante como prestadora de servicios educativos. Se conocieron los conceptos y puntos específicos a los que se encuentra sujeto en materia de ISR para cumplir con todas las obligaciones fiscales que implica la reforma fiscal de 2014.

Los procedimientos para tener un control interno en las operaciones reales de la sociedad civil dedicada a los servicios educativos se dieron a conocer en el Capítulo III, con el objetivo de integrar correctamente los ingresos y las deducciones autorizadas y se logra analizar los mecanismos establecidos actualmente para proponer la alternativa idónea que permita lograr la disminución de la utilidad fiscal. Al quedar establecidos dichos procesos se dieron a conocer las alternativas y recomendaciones idóneas mismas que se ejecutan en el último capítulo del presente.

En cuanto se obtienen los resultados después de aplicar los procedimientos previamente establecidos y el procedimiento enfocado a la propuesta emitida, se llega a la conclusión siguiente: Después de aplicar de manera conjunta las alternativas que ofrecen las Leyes fiscales y los demás lineamientos legales vigentes en materia fiscal se comprueba favorablemente la hipótesis planteada respecto a que se puede lograr una optimización de la utilidad fiscal de las sociedades civiles dedicadas a los servicios educativos.

CONSIDERACIONES FINALES

Después de llevar a cabo el estudio de todas las alternativas existentes para lograr comprender la reforma fiscal vigente en el ejercicio fiscal de 2014, tenemos que las empresas personas morales dedicadas a los servicios educativos ahora cuentan con una herramienta documental útil para conocer los procedimientos legales y fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta, así como las alternativas aplicables para cumplir con diversas obligaciones en materia de contabilidad electrónica y también de facturación electrónica por todas las operaciones que realicen.

Resulta interesante saber que existen actualmente mecanismos y estrategias con las cuales se pueden adaptar diversos procedimientos para tener un menor impacto económico respecto al pago del impuesto, pues se comprobó que si es posible determinar una utilidad fiscal menor, lógicamente sin generar una evasión del impuesto y cumpliendo con todas las obligaciones que establece la propia Ley.

REFERENCIAS

- CARDENAS PEÑA, C. (2014). *PAGO DE IMPUESTOS EN ESPAÑOL 2014*. MEXICO: ROCAR.
- *CODIGO CIVIL FEDERAL* . (2013). MEXICO DF: CAMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNION .
- *LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO*. (2014). MEXICO DF: TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .
- *LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA* . (2014). MEXICO DF: TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .
- *LEY GENERAL DE EDUCACION* . (2013). MEXICO DF: CAMARA DE DIPUTADOS DEL H. CONGRESO DE LA UNION.
- MORALES, M. E. (1996). *CONTABILIDAD DE SOCIEDADES* . MEXICO DF : MC GRAW HILL.
- MORENO FERNANDEZ, J. (2006). *CONTABILIDAD DE SOCIEDADES* . MEXICO DF: CECSA.
- PERDOMO MORENO, A. (1998). *CONTABILIDAD DE SOCIEDADES MERCANTILES*. MEXICO DF : ECAFSA.
- PEREZ CHAVEZ, J., & FOL OLGUIN, R. (2012). *ESCUELAS TRATAMIENTO FISCAL, LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL* . MEXICO: TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .
- PEREZ CHAVEZ, J., & FOL OLGUIN, R. (2014). *GUIA PRACTICA FISCAL* . MEXICO DF : TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .
- PricewaterhouseCoopers. (25 de marzo de 2014). *PricewaterhouseCoopers*. Recuperado el 20 de agosto de 2014, de www.pwc.com
- REFORMA FISCAL . (2014). *IDC ASESOR JURIDICO Y FISCAL* , 89-60, 89-106.
- *REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO* . (2014). MEXICO DF: TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .
- STONER, J. A. (2006). *ADMINISTRACION*. MEXICO: PRENTICE HALL.
- REFORMA FISCAL . (2014). *IDC ASESOR JURIDICO Y FISCAL* , 89-60, 89-106.
- *REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO* . (2014). MEXICO DF: TAX EDITORES UNIDOS SA DE CV .