



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración

Maestría en Impuestos

Exentos en IVA para donatarias autorizadas en materia de educación

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro en Impuestos

Presenta:

Andrea Rivero González

Presidente -Mtro. José Ramón Morales H

Secretario-Dra. Shaila Álvarez Junco

Vocal José Alejandro Agustín Luna Lugo

Suplente Juan Alberto Ríos Bautista

Suplente Víctor Roberto Vega Villa

Centro Universitario, Querétaro, Qro.

Julio 30 de 2025

México

La presente obra está bajo la licencia:
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>



CC BY-NC-ND 4.0 DEED

Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional

Usted es libre de:

Compartir — copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato

La licenciante no puede revocar estas libertades en tanto usted siga los términos de la licencia

Bajo los siguientes términos:



Atribución — Usted debe dar [crédito de manera adecuada](#), brindar un enlace a la licencia, e [indicar si se han realizado cambios](#). Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciante.



NoComercial — Usted no puede hacer uso del material con [propósitos comerciales](#).



SinDerivadas — Si [remezcla, transforma o crea a partir](#) del material, no podrá distribuir el material modificado.

No hay restricciones adicionales — No puede aplicar términos legales ni [medidas tecnológicas](#) que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia.

Avisos:

No tiene que cumplir con la licencia para elementos del material en el dominio público o cuando su uso esté permitido por una [excepción o limitación](#) aplicable.

No se dan garantías. La licencia podría no darle todos los permisos que necesita para el uso que tenga previsto. Por ejemplo, otros derechos como [publicidad, privacidad, o derechos morales](#) pueden limitar la forma en que utilice el material.

Exentos en IVA para donatarias

RESUMEN

- Se ha considerado que algunos bienes y servicios, por su especial importancia para la sociedad, deben estar exentos de IVA, para efectos de no encarecer su precio al consumidor final. La importancia de la exención radica en que se aplica a conceptos fundamentales del desarrollo de la sociedad. Desde la perspectiva de impulso al desarrollo de la población, dichas exenciones encuentran justificación al ser áreas que necesitan de incentivos concretos para que tengamos una mejor calidad de vida.
- Los contribuyentes que se sitúan en actividades que son sujetas a la ley de IVA en las tasas del 1, si bien pagan el impuesto, también tienen la posibilidad de acreditamiento, mientras que para los exentos o las actividades por las que no se paga el impuesto no tienen esta opción.
- Los contribuyentes que obtienen valor de actos o actividades por las que no se paga el impuesto (exentos) se encuentran en desventaja respecto a aquellos contribuyentes que causan la tasa del 0% en virtud de que los primeros no pueden trasladar el impuesto de los gastos indispensables para la actividad, y así obtener un saldo a favor.
- Si todos los contribuyentes que se sitúan en los actos o actividades por los que no se paga el impuesto al valor agregado se posicionaran en el supuesto de los exentos, el fisco obtendría una cantidad de saldos a favor que no podría solventar.
- Si dichos contribuyentes tuvieran una tasa exclusiva preferencial, no tendrían que sumar al costo de sus actos y servicios el IVA que pagan al realizar sus gastos indispensables para laborar o generar un artículo para su venta.

ABSTRACT

- It has been considered that some goods and services should be VAT (Value Added Tax) exempt in order for the final consumer to not have to pay an expensive price. The exemption should be applied in concepts that help the development of society. From the perspective of development, these exemptions are justified since there are areas that require incentives to improve the quality of life.
- Taxpayers who work in activities that are subject to the VAT law at the 1% rate do pay the tax, but they also have the possibility to get credit for it. Meanwhile, those who are exempt or do activities that do not require paying the tax do not have this option.
- Taxpayers who derive value from tax-exempted activities are at a disadvantage compared to those subjects to the 0% rate. This is because the former cannot pass on or recover the tax paid on essential expenses related to their activities and therefore cannot generate a favorable tax balance.
- If all the taxpayers that are engaged in activities not subject to value-added tax were treated as exemptions, the tax authority would face an unmanageable volume of tax credit balances it could not cover.
- If these taxpayers had been granted an exclusive and preferential rate, they would not need to add the VAT paid on essential expenses incurred for carrying out their activities or producing goods for sale to the cost of their services or products.

AGRADECIMIENTOS

Quisiera comenzar mi trabajo agradeciendo a las personas claves en mi vida y a lo largo de este proceso de titulación

Quisiera agradecer a mis padres por apoyarme siempre en mi educación, por darme el impulso para seguir formándome como profesional y como persona, por siempre inspirarme a ser mejor en todo lo que haga.

A mis hermanas Nora y Elena por ser un ejemplo de estudio constante, por inspirarme a seguir formándome como profesional, siempre siendo una persona amable y alegre.

Alfredo por alentarme a realizar mi tesis y no darme por vencida, por ayudarme a enriquecer mis ideas y ser parte de este proceso.

A mis compañeras de maestría, Ana, Leslie, Cindy y Odette que siempre me inspiran como profesional y como persona, por ayudarme durante esta etapa de estudio de maestría, por las desveladas compartidas, las tareas en equipo y los tacos los sábados después de clase.

También quisiera agradecer a mi Maestro y Director de Tesis José Ramón Morales Hernández, quien confió en mí y en mi tema desde la primera plática, que me apoyó y guio en el camino de realizar y terminar la presente tesis.

Agradezco a la Campaña ¡Titúlate Ya! 2025 de la Facultad de Contaduría y Administración, por darnos las facilidades para titularnos de maestría.

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.- Algunos de los actos o actividades gravados por el IVA.....	35
Figura 2.- Evolución del Impuesto al Valor Agregado.....	36
Figura 3.- Fluctuaciones de la recaudación del IVA en México: 1990-2015	37
Figura 4.- Elementos esenciales de un impuesto	56
Figura 5. - Las exclusiones en la LIVA relativas a enajenaciones y prestación de servicio.....	61
Figura 6. - De la educación inicial a la educación secundaria, etapas.	91
Figura 7.- Etapas del procedimiento para la solicitud del REVOE.....	100
Figura 8 Solicitud de donatarias.	123
Figura 11. - Ejemplo de recibo de donativo	126
Figura 9. Acreditamiento del IVA, Arts. 5A a 5D	133
Figura 10.- Sujetos exentos que proporcionan servicio de enseñanza.....	143

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.- Autores que tocan directa o indirectamente el tratamiento fiscal de las donatarias	7
Tabla. 2 Países con IVA	26
Tabla 4.- Marco constitucional de la educación gratuita y exenta	43
Tabla 5.- Obligatoriedad y niveles de educación en México:.....	45
Tabla 6. - Fundamentos principales de la ley del impuesto al valor agregado .	55
Tabla 7. - Principales artículos de la LIVA con relación a sus elementos esenciales.....	56
Tabla 8.- Relación normativa a exenciones en la LIVA	59
Tabla 9. - Las leyes generales de educación, marco normativo fundamental ..	72
Tabla 10. - tipos, niveles, modalidades y opciones educativas dentro del sistema educativo nacional	74
Tabla 11. - Niveles y servicios de los diversos tipos de educación	74
Tabla 12. - Concepto de Sistema Nacional de Educación Superior, instituciones que lo integran y los sistemas locales.....	76
TABLA 13.- Subsistemas de Educación Superior	77
Tabla 14. - Subsistemas Universitario; tecnológico; y, de Escuelas Normales e Instituciones de Formación Docente.....	79
Tabla.15 - Acuerdos relativos la impartición de enseñanza básica y normal que pueden impartir los particulares	87
Tabla 16.- Niveles y fundamentos de los Acuerdos que contienen los conceptos de particular, autorización y reconocimiento para servicio de enseñanza que requieren autorización	87
Tabla 17. – Los términos de Reconocimiento y de particular(es) que utiliza el vigente Acuerdo 17/11/17, relativo al reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior	90

Tabla 18.-Normas secundarias que reconocen la concurrencia educativa de los diversos de gobierno.....	94
Tabla 19.- Niveles de educación superior que requieren de reconocimiento de validez oficial de estudios	96
Tabla 20. Universidades a las que el Congreso de la Unión o los Congresos locales les ha otorgado Autonomía.....	104
Tabla 21.- Clases de entidades paraestatales.....	106
Tabla 22. - Principales elementos normativos generales de la ley del impuesto sobre la renta y sus normas secundarias, relacionados con el tema de estudio .	110
Tabla 23.- Aspectos relevantes para las donatarias, en normas secundarias: Reglamento de ISR y R. Miscelánea	111
Tabla. 24- Donatarias en el estado de querétaro	115
Tabla 25.- Requisitos en LISR para ser donataria.....	118
Tabla 26. - Obligaciones de las donatarias autorizadas	124
Tabla 27.- El Mecanismo del acreditamiento en la LIVA y su evolución normativa	130
Tabla 28. - Ejemplo de acreditamiento simple determinando IVA a enterar al restar del trasladado el acreditable	136
Tabla. 29 - Determinación de gastos que incrementa costo en los exentos y la neutralidad que provoca el acreditamiento para los contribuyentes de IVA.....	137
Tabla 30. - Ejemplo de ajuste del acreditamiento en actividad mixta (Parte ½)	141
Tabla 31. - Ejemplo de ajuste del acreditamiento en actividad mixta (Parte 2/2)	142
Tabla. 32 - Incremento del costo en sujetos exentos (o con actos o actividades no objeto) en la ley del IVA porque no se le permite aplicar la mecánica del acreditamiento como a los sujetos gravados (a cualquier tasa)	149
TABLA. 33 - Donataria con ingresos mixtos.....	151
Tabla. 34 - Destino de los egresos de la donataria con ingresos mixtos	152

Tabla .35 - Determinación del factor de acreditamiento en el estudio de caso de una donataria con ingreso mixtos	152
--	-----

Tabla 36 - Determinación del IVA DEL PERIODO en el estudio de caso de una donataria con ingreso mixtos	153
--	-----

RESUMEN.....	i
ABSTRACT	ii
AGRADECIMIENTOS.....	iv
ÍNDICE DE FIGURAS.....	v
ÍNDICE DE TABLAS.....	vi
INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 Planteamiento del Problema	3
1.2. Justificación de la Investigación	4
1.3 Pregunta de investigación	4
1.4 Objetivo	5
1.5 Hipótesis:.....	5
2. MARCO TEÓRICO	6
2.1 Marco Teórico	6
2.2 Marco Conceptual	14
2.3 Antecedentes del IVA en Europa	16
2.4 El IVA en Latinoamérica	24
2.5 Antecedentes en México	28
3. METODOLOGÍA.....	39
3.1 Metodología de la investigación	39
3.2 Diseño de la investigación.....	39
3.3 Instrumentos a trabajar.....	39
3.4 Población.....	40
3.5 Muestra: Subconjunto de la población	40
4. MARCO LEGAL.....	41
Aspecto genérico:.....	41

Aspecto específico:	41
4.1.- Marco Constitucional: su gratuidad y su exención.	43
4.1.1.- Educación: derecho de las personas; obligación del Estado	45
4.1.2.- Gratuidad	45
4.1.3.- Los sujetos, señalados constitucionalmente, responsables de impartir educación, son: el Estado, las universidades e instituciones de educación superior con autonomía legal y los particulares,.....	47
4.1.4.- Autorización o reconocimiento de validez de estudios, en los términos que establezca la ley.	48
4.1.5. – Profesiones reconocidas por leyes estatales y los títulos que expiden las entidades federativas.....	48
4.1.6 Concurrencia educativa en los tres niveles de gobierno	49
4.1.7.- Forma de sufragar el estado el gasto educativo	49
4.1.8.- Las exenciones de contribuciones en texto constitucional.....	49
4.2.- La LIVA y de la LISR, normas fundamentales del tema en estudio	51
4.2.1.- Norma fundamental en la LIVA, con relación a nuestro tema de estudio:	51
4.2.1.1.- Remisión de la Ley del IVA a la Ley General de Educación:	52
4.2.2.- Normas fundamentales en la LISR, con relación a nuestro tema de estudio:	52
4.2.2.1- Los servicios educativos, exentos en la LISR	52
4.2.2.2.- Remisión de la Ley del IVA a la Ley General de Educación:	53
4.2.3.- Ampliación de sujetos exentos, en servicios educativos.....	53
5.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ASPECTOS GENERALES	55
5.1.- Elementos normativos generales	55

5.1.2.-El acreditamiento	58
5.1.3.- Las exenciones en general	59
6. LAS EXCLUSIONES, LAS ACTIVIDADES NO OBJETO DEL IVA Y LAS EXENCIONES EN SERVICIO DE ENSEÑANZA.....	61
6.1.- Las exclusiones.....	61
6.2.- Las actividades no objeto.....	62
6.2.1.- 2005: introducción y exclusión de las actividades que no sean objeto del IVA	62
6.2.2. Reintroducción de las actividades no objeto del IVA.....	63
6.3.- Sujetos fiscalmente exentos del IVA, dedicados a la enseñanza.....	66
7.- LEY GENERAL DE EDUCACIÓN; LEY GENERAL DE EDUCACION SUPERIOR Y NORMAS SECUNDARIAS RELACIONADAS	69
7.1. Elementos normativos en las leyes generales de educación	70
7.1.1. Concepto de Leyes Generales	70
7.2.- tipos, niveles, servicios, modalidades y opciones educativas	74
7.2.1. tipos, niveles, modalidades y opciones educativas	74
7.2.2. Los niveles y servicios de los diversos tipos de educación	74
7.3.- El sistema educativo nacional; el Sistema Nacional y los Sistemas Locales de Educación Superior	75
7.3.1. Sistema Educativo Nacional.....	76
7.3.2. Del Sistema Nacional y los Sistemas Locales de Educación Superior.....	76
7.3.3. Los subsistemas de la educación superior.....	77
7.3.4. universidades e instituciones de educación superior correspondientes a cada uno de los subsistemas de la educación superior y los sujetos que en ellos imparten enseñanza	78

7.4. La autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo con la Ley General de Educación	80
7.4.1.- Tipos y niveles de educación que requieren autorización o reconocimiento.	82
7.4.2. Servicios de enseñanza proporcionados por los particulares, que requieren de autorización o reconocimiento,	84
7.4.2.1. Servicios que requieren Autorización: educación básica y normal ...	84
7.4.2.2.- Servicios de enseñanza proporcionados por los particulares, que requieren de reconocimiento; por exclusión, son los que no requieren autorización.	85
7.4.2.3. Conceptos claves de la exención fiscal en servicios de enseñanza: particulares, autorización y reconocimiento	86
7.5. ¿quién otorga la autorización que requiere la educación básica y normal?	90
7.6. ¿quién otorga a los particulares el reconocimiento de validez oficial de estudios que requiere la educación diferente a la básica y normal?	92
7.7.- FACULTADES CONCURRENTES EN AUTORIZACIONES Y RECONCOMIENTOS.	93
7.7.1.- Instituciones y universidades que pueden otorgar reconocimiento de validez oficial de estudios	95
7.9. - Los REVOE'S y los requisitos de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios	96
7.10.- Causas por las que se no se obtiene, o se pierde la autorización o reconocimiento de estudios validez oficial y por ende, se deja de esta exento en materia fiscal (IVA e ISR)	101
7.11.- Universidades e instituciones públicas del ámbito federal	102

7.10.1 Las Universidades e Instituciones de Educación Superior con autonomía.....	104
7.10.2. -Paraestatales que para 2025, forman parte del sistema nacional de educación superior y prestan servicios de enseñanza.	108
8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ASPECTOS GENERALES.....	109
8.1.- Elementos normativos generales	109
8.2.- Las exenciones en servicio de enseñanza.....	113
8.2.1.- Sujetos fiscalmente exentos del ISR, dedicados a la enseñanza	114
8.2.1.1. Publicación en DOF de donatarias autorizadas	115
8.2.2. - Condición de la LISR para exención de servicios educativos: Ser donataria.....	118
9. DONATARIAS	120
9.1 ¿Qué es una donataria?.....	120
9.2 Para ser una Donataria Autorizada se requiere	121
9.3 Requisitos de la Donataria	122
9.4 Obligaciones de las donatarias autorizadas	124
9.4.1. Una de las Diversas obligaciones en ISR para donatarias.....	125
9.5 Revocación del permiso de donataria	127
9.6 Los beneficios de las Donatarias Autorizadas son:	128
10.3.1.3. Diferencia entre exención de IVA y tasa del 0%.....	147
10.4. Determinación del IVA en sujetos gravados y comparativo con los exentos	148
10.5. Las donatarias en el ISR y determinación del IVA en una donataria con actividades mixtas	150
11. RESULTADOS	160
CONCLUSIONES.....	161

a) Se cumple la hipótesis (sí, no, porqué).....	161
d) Responde a los objetivos/pregunta de investigación (sí, no, porqué)	162
REFERENCIAS	163

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo estudiar a los contribuyentes que prestan servicios de enseñanza y que la ley del Impuesto al Valor Agregado señala como exentos condicionándolos a obtener autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios; y, que la Ley del Impuesto Sobre la Renta condiciona a que sean donatarias autorizadas dedicadas a la educación.

Lo anterior nos lleva a pormenorizar a los prestatarios de servicios de enseñanza, sujetos exentos para efectos de IVA y las Donatarias dedicadas a la educación y exentas del ISR; de ellos, nos lleva a determinar:

- Cuáles son sus características, pero también cuáles son sus obligaciones y el proceso para llegar a ser una donataria autorizada y ser considera como exentas y si en verdad se encuentran en una ventaja fiscal ante los demás contribuyentes.
- Conocer y diferenciar otros conceptos por los que no se paga el impuesto y cuáles son sus características.
- Las exenciones, tradicionalmente, se consideran como una ventaja para quienes se sitúan en el supuesto establecido en ley; es un escenario en el que se busca que los actos o actividades sean de fácil acceso y pago para las personas que lo consumen, pero ¿qué pasa con quien lo genera?
- Contablemente como se lleva el registro, que pasaría si se tienen actividades mixtas, o como se tendría que manejar antes este supuesto.
- Nuestro sujeto de estudio, las donatarias, al pagar por sus inversiones, gastos y consumos; en realidad, está pagando el IVA a la tasa del 16%; sin embargo, al realizar su actividad, como no puede trasladar ese impuesto, es necesario que lo sume a su costo; es decir, el IVA

está perdiendo una de sus características: la neutralidad, que se caracteriza porque cuando un contribuyente afecto a tasa general paga y traslada este IVA; al tener ingresos y trasladar el IVA, simplemente entera la diferencia de IVA trasladado (cobrado) vs IVA Acreditable (pagado); y, el IVA se neutraliza, pero al no poder hacer esto una donataria, entonces, nos preguntamos: ¿Las donatarias autorizadas, exentas para efectos de IVA, se encuentran en una ventaja?

Lo anterior, lo realizamos de manera pormenorizada sin omitir el Marco Constitucional que regula la gratuidad de la educación y las exenciones en general. De ahí pasamos al estudio de las exenciones en la Ley del Impuesto al Valor Agregado de la que señalamos en capítulo específico los aspectos generales de este impuesto y capítulo aparte abordamos de mane especial “Las exclusiones, las actividades no objeto del IVA y las exenciones en servicio de enseñanza”. Dado que la exención en IVA se condiciona a autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios conforme a la Ley General de Educación, en Capítulo específico abordamos Precisamente lo todo lo relativo a la “Ley General de Educación” pormenorizando lo relativo también al Sistema Nación de Educación , los tipos, y niveles de educación ubicando a todos y cada uno de los sujetos posibles de prestar los servicios educativos e incluyendo los trámites relativos para obtener Autorización o “reconocimiento”. De ahí, pasamos a la puntualización de las exenciones en servicios educativos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se señala la condición de que, para estar exentas de este impuesto, se requiere tener autorización de ser donatarias; por ello, en capítulo aparte se trata específicamente lo relativo a las “Donatarias”.

Lo anteriormente puntualizado llega hasta el capítulo 9 del presente estudio y en el capítulo 10, retomando los aportes de todos los capítulos

anteriores, abordamos a “Las donatarias y los aspectos fiscales de las exenciones de los servicios educativos”, en donde, mediante ejemplos contables corroboramos que el exento paga Impuesto al Valor Agregado porque no puede acreditar y no puede deducirlo totalmente del ISR.

1.1 Planteamiento del Problema

Los contribuyentes que se sitúan en actividades que son sujetas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) en cualquiera de sus tasas, si bien pagan el impuesto, también tienen la posibilidad de acreditarlo, mientras que para los exentos no tienen esta opción. Dentro de los sujetos exentos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) se encuentran las donatarias y, dentro de las donatarias, están las personas morales que se dedican a la educación y que, si reúnen los requisitos legales y formales, pueden recibir donativos deducibles de impuestos, siendo el caso que, si no los reúnen, sus servicios no quedan exentos y no pueden recibir donativos deducibles.

De origen, la exención sería un privilegio otorgado por ley a los bienes y servicios indispensables para los contribuyentes con menor poder adquisitivo o situación vulnerable, pero cuando los sujetos dedicados a dichas actividades exentas realizan algún gasto, no pueden acreditar el IVA pagado y deben absorberlo como parte de su costo, lo cual significa una desventaja para los que realizan esta actividad ya que no cobran IVA al consumidor final y los precios bajan, pero al realizar gastos donde sí se paga el impuesto, deben absorberlo y sus costos se elevan.

Las Donatarias dedicadas a la Educación son Instituciones sin fines Lucrativos, quienes buscan impartir educación en todos los niveles; las cuotas que reciben son exentas para quienes las pagan; y, sin embargo, para quienes las reciben, para efectos del IVA, al realizar erogaciones para proporcionar

servicios de enseñanza tienen que hacer, el monto pagado por concepto de IVA que se les traslada con motivo del Impuesto al Valor Agregado, parte de su costo.

Además de dicha incidencia económica, deben de cuidar cumplir con las obligaciones fiscales para IVA e ISR; así como, con todos los requisitos, y obligaciones que señalan las Leyes Generales de Educación

Los exentos no son sujetos de IVA, pero encontramos que, en la ley del IVA, las Donatarias Dedicadas a la Educación, si bien reciben donativos, un porcentaje del donativo, porcentaje igual al de la tasa general del IVA, se destina a pagar el IVA; luego entonces, podríamos decir que la donataria exenta de IVA sí está pagando impuesto, aunque no sea último consumidor.

De lo anterior se presenta el siguiente problema:

¿Cuáles son las ventajas o desventajas de los sujetos exentos dedicados a prestar servicios educativos que están autorizados a recibir donativos deducibles de impuestos?

1.2. Justificación de la Investigación

Las donatarias autorizadas que se dedican a la educación se encuentran exentas en la Ley del IVA. ¿Es este el mejor escenario para ellas? La pregunta surge porque, al estar en este supuesto, surge la duda si están realmente teniendo un beneficio o más bien sería una desventaja.

1.3 Pregunta de investigación

¿Las donatarias autorizadas dedicadas a la educación tienen una ventaja al estar exentas en la Ley del IVA?

1.4 Objetivo

Conocer y dar a conocer:

- las ventajas y desventajas de los exentos en la ley del IVA en general y en especial de las donatarias dedicadas a la educación;
- cómo ser una donataria autorizada
- Cuáles son las características de las donatarias y requisitos para ser una
- Requisitos para ser exentos en IVA
- proponer un cambio en la fiscalización.

1.5 Hipótesis:

Si las instituciones que imparten educación sin fin lucrativo y que realizaron el proceso para obtener el beneficio de ser donatarias, se les situara en una tasa exclusiva por su actividad; entonces, podría darse la neutralidad del IVA y no sería parte del costo.

Si las donatarias se posicionaran en el supuesto de la tasa 0%, entonces obtendrían una cantidad de saldos a favor que el fisco podría solventar.

Si las donatarias se posicionaran en el supuesto de la tasa 0%, entonces obtendrían una cantidad de saldos a favor que el fisco no podría solventar.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Teórico

Durante mi investigación, encontré varios autores que hablan sobre el tratamiento fiscal de las donatarias como es el caso de Ramírez Palacios, Angélica (2001, pp. 160-167) y su tesis titulada “Donatarias autorizadas” en el cual realiza un análisis e investigación de los lineamientos civiles que deben de tener los organismos que solicitan la autorización para recibir donativos deducibles; también señala los lineamientos fiscales a que están obligados a seguir quienes adquieran tal autorización, nos da un ejemplo práctico del cómo solicitar la autorización para recibir donativos y los documentos que deberá llevar anexos a la solicitud.

Contreras Ballesteros, José (2010, 228) nos comparte en su tesis nombrada “Tratamiento de las personas morales con fines no lucrativos dedicadas a la enseñanza y donatarias a la vez” diferentes disposiciones fiscales que rigen a las instituciones educativas, explica las obligaciones fiscales y cómo llevar una correcta administración; también nos comparte cómo de forma errónea se piensa que la autorización para recibir donativos es permanente y cuáles son los requisitos a cumplir para permanecer en este supuesto.

En la Ponencia titulada “¿Desaparición de exentos y de tasa 0% en IVA?” del Morales Hernández, José Ramón (2001, pp.18-22) nos da puntos claves para el análisis de los exentos en IVA, nos revela contradicciones estructurales que impactan en la neutralidad del impuesto como en su función redistributiva, si bien el fin es eximir ciertos bienes y servicios para proteger a los sectores más vulnerables, en la práctica esto no siempre se logra ya que los intermediarios y productores no pueden acreditar el IVA pagado en sus insumos, esta situación

genera efectos económica no deseados como la acumulación del impuesto y el aumento en el costo.

Nos habla sobre la diferencia de una exención y tasa 0%, la cual permite mantener el principio de neutralidad fiscal otorgando al contribuyente el derecho de acreditar el IVA pagado en sus compras, esto además de facilitar el control tributario mejora la transparencia de las operaciones económicas.

Como conclusión, nos comparte, que el principio de equidad tributaria impone al legislador la obligación de diseñar impuestos que graven de forma proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente. Las exenciones mal diseñadas vulneran este principio y pueden castigar a quienes producen bienes exentos, lo que puede desincentivar la realización de estas actividades y encarecer innecesariamente productos esenciales; el eliminar el 0% o extender el gravamen a sectores exentos deben de ir acompañado de medidas compensatorias adecuadas para no tener efectos regresivos y un impacto negativo.

Además de las citadas, a lo largo de esta investigación, se encontraron tesis que hablan sobre el impuesto al valor agregado y su tratamiento fiscal, siendo las siguientes:

Tabla 1.- Autores que tocan directa o indirectamente el tratamiento fiscal de las donatarias

AUTOR	TITULO	AÑO	CONTENIDO
Villafaña Reyes, Marco Antonio.	Estrategias económico- fiscales para apoyar a los contribuyentes de tasa cero en el	2021	En este escrito nos proponen reincorpora la "compensación universal", la cual ayudaría a todos los contribuyentes

	impuesto al valor agregado		que estén en la tasa 0% a compensar contra cualquier impuesto y así no tener que desembolsar y esperar el saldo a favor.
Hernández Velázquez, Claudia.	Estudio del impuesto al valor agregado en la prestación de servicios médicos de personas físicas	2018	La capacidad contributiva debe estar relacionada con el objeto del impuesto en caso del IVA cuya materia es el consumo; su proporcionalidad está determinada por el acreditamiento que permite se grave al sujeto del impuesto exclusivamente en el valor que agrega a los bienes o servicios, el valor que se añade a los bienes o servicios es la plusvalía que

			el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto. El IVA trasladado que soporta el sujeto exento es un costo que absorbe este o el paciente a quien se le traslada en forma oculta en el precio del servicio (consumidor final).
Amezcu Cerde, Michelle	Tratamiento fiscal de las devoluciones en materia del impuesto al valor agregado en una persona física del sector autotransporte de carga federal	2017	Hoy en día se torna complicado devolver saldos a favor por parte de la autoridad, requieren demasiada información y a veces documentación que está fuera del alcance del propio contribuyente,

			además de que las herramientas y nuevas aplicaciones que se deben de usar constantemente sufren fallas técnicas, factor por el cual se puede ver afectado el proceso.
Aguilar Cortés, Adriana Lucía, sustentante.	Evolución y análisis del impuesto al valor agregado en México: 1980-2014; implicaciones de su generalización	2015	A Lo largo de los años se han realizados cambios en el IVA con el fin principal de aumentar la recaudación. La estructura del IVA debe plantearse tomando en cuenta el impacto no solo en la recaudación si no la incidencia económica del gravamen en el ingreso de la población que será negativo mientras

			siga existiendo una mala distribución del ingreso.
Obregón Pérez, Analy	Efectos y consideraciones fiscales y contables del impuesto al valor agregado	2012	El cálculo y determinación del IVA siempre se efectúa en base al flujo de efectivo es decir se traslada en él, momento en que se cobra y se acredita en el momento en que es efectivamente pagado y sus pagos no serán provisionales si no definitivo.
Ortega Sánchez, Cristian	La importancia del Impuesto al Valor Agregado dentro de los ingresos tributarios en México (1990-2006)	2009	Los ingresos tributarios tienen un papel importante ya que permiten cumplir con obligaciones del estado sin necesidad de endeudarse y esto debería de ser la prioridad a pesar

			del esfuerzo México es el país con peores niveles recaudatorios que integra la OCDE.
Santoyo Morales, Erika Yoaltiztl	El mecanismo de acreditamiento en la Ley del impuesto al valor agregado, un estudio constitucional /	2005	La Ley de IVA define el acreditamiento como un mecanismo de determinación del impuesto. Consiste en la disminución del impuesto acreditable de la cantidad que resulta de aplicar a los valores que señala la ley, la tasa que corresponda, según el caso. Este mecanismo ha sufrido una serie de modificaciones, desde su entrada a vigor, con motivos recaudatorios, lo que ha provocado

			la complicación sistemática de dicho mecanismo.
Becerra Castillo, Nadia Erika	Análisis de las retenciones del Impuesto al valor agregado y su acreditamiento	2002	La retención del IVA sustituye la obligación del entero del impuesto ya que al contribuyente que le efectúan la retención adelanta una parte de su pago provisional.
Carlos Alberto Burgoa Toledo	Consecuencias económicas de IVA tasa 0% en medicinas en México	2016	El IVA tasa 0% a las medicinas en México no constituye un beneficio para el estado como recaudador de ingresos pues el estado no solo deja de recaudar ingresos por este concepto, si no que tiene que destinar parte de los ingresos obtenidos por otras fuentes.

Morquecho Díaz, José Antonio.	Acreditamiento del impuesto al valor agregado para contribuyentes con ingresos gravados y exentos	2000	El Acreditamiento al IVA es un derecho que tiene los contribuyentes y que con las reformas se vio disminuido en aquellos casos en que se realizan actividades exentas. La disminución que no posee ninguna justificación técnica ni económica hace que el gravamen tenga un impacto en cascada y repercute en el precio final.
-------------------------------------	---	------	---

Fuente. - Elaboración propia con base en los autores y obras citadas

2.2 Marco Conceptual

A lo largo de esta investigación encontraremos abreviaturas y palabras clave como lo son:

Contribuyente- Es aquella persona física o moral que está obligada al pago de impuestos de conformidad con las leyes fiscales vigentes.

Personas Morales- El Servicio de Administración Tributaria la define como “Son las entidades reconocidas por ley como sujetos de derechos y obligaciones. Suelen ser creadas por un grupo de personas que se unen con un fin determinado, como las sociedades mercantiles, las asociaciones y sociedades civiles”.

Persona Física- El Servicio de Administración Tributaria la define como “Es el hombre o mujer sujeto de derechos y obligaciones”.

Donatarias- Son organizaciones civiles o fideicomisos que pueden recibir donativos. El artículo 82 de la LISR, en los dos párrafos inmediatos siguientes a su fracción V, nos viene a dar el concepto fiscal genérico de donatarias al definir las como las “entidades autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta”

Donativo- La transferencia voluntaria de activos a asociaciones.

Autoridad- Nos referimos al órgano administrativo con jurisdicción sobre los impuestos.

Exentos- Cuando una actividad o producto está libre de obligación fiscal, aunque se encuentre dentro del objeto de un impuesto contemplado en Ley

IVA- Impuesto al Valor Agregado, el Servicio de Administración Tributaria la define como “Es un impuesto al consumo final que grava una parte del valor agregado generado en cada etapa de la cadena productiva”.

Acreditamiento- Consiste en restar al impuesto que debe de pagarse (trasladado) el impuesto cobrado (acreditables), en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Instituciones particulares de educación-aquellas a cargo de personas que imparten el servicio de educación con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios

Educación básica- Inicial, preescolar, primaria Secundaria

Educación media superior- bachillerato, profesional técnico bachiller y los demás equivalentes a éste

Educación superior- Licenciatura, opciones terminales previas a la conclusión a la licenciatura, especialidad

2.3 Antecedentes del IVA en Europa

En 1967, el Consejo de la Comunidad Económica europea decidió adoptar los principios de este impuesto, estableciendo acuerdos mediante los cuales los Estados miembros del “*mercomún*” convenían en sustituir sus respectivos sistemas de impuestos que gravaban las transacciones comerciales, por un sistema común que incluía, al mismo tiempo, el impuesto sobre el “valor agregado”, así como ciertos impuestos “compensatorios” a las importaciones, y exenciones o bonificaciones a las exportaciones.

El Consejo de la Comunidad Económica Europea, con fecha 11 de abril de 1967. adopta la Directiva “en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios” (67/227/CEE) Cuyo artículo 1 señala que “Los Estados miembros sustituirán su sistema actual de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido definido en el artículo 2”; a su vez, los tres primeros párrafos del artículo 2 establecieron:

“Artículo 2

El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo

impositivo aplicable dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de la (SIC) cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.”

Desde entonces, podemos afirmar, se universalizó el Impuesto al Valor Agregado pues el mundo entero volcó su atención a la decisión tomada por el Consejo de la Comunidad Económica Europea que en suma, retomaba el impuesto al consumo que ya estaba vigente en Francia, país en el que, después de un largo proceso evolutivo, se había llegado a un gravamen general tipo valor añadido; y, por ello, el Consejo consideró “... que de los estudios realizados, resulta que esta armonización debe conducir a la desaparición de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada, ya la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de impuesto sobre el valor añadido;” (Consejo de la Comunidad Económica Europea, 1927: 3).¹

Que Francia haya sido el país de referencia para que el Consejo de la Comunidad Económica Europea estableciera las directivas para la armonización

¹ 09/Vol. 01 Diario Oficial de las Comunidades Europeas 3

367L0227

14.4.67 Diario Oficial de las Comunidades Europeas 1301/67

PRIMERA DIRECTIVA DEL CONSEJO

de 11 de abril de 1967

en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros

relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios

(67/227/CEE)

La Primera directiva 67/227/CEE

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Publicado en:

«DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.)

Departamento:

Unión Europea

Referencia:

DOUE-L-2006-82505

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

de los impuestos las ventas de bienes y servicios en los países miembros o implica que Francia sea el “Padre” o creador de dicho impuesto pues existen antecedentes en diversos países del orbe. Así mismo, no es correcto afirmar que Maurice Lauré inventó, en 1954, el *Taxe sur le valeur Ajoutée* (TVA), es decir, el impuesto al valor agregado; si bien, es cierto que Maurice Lauré, contribuyó decisivamente a la implementación legislativa en Francia, en 1954, de la generalización (como a la fecha quedó) del Impuesto al Valor Añadido.

Señalado lo anterior como un dato importante, pasemos a citar diversos antecedentes de este impuesto y para ello retomamos datos de la literatura ya existente que abordan los mismos.

Paura G J (1998, pp. 114-116) señala en su estudio “Análisis de la exención su aplicación y efectos en el I.V.A.:

“En este País es donde se encuentran los principales antecedentes de fiscalización de este impuesto creado oficialmente el 31 de diciembre de 1917 por medio de la Ley *Taxe Sur Les Parments Civils Etcommercilox*, con una alícuota del 20% sobre las ventas al por menor y que se abonaba mediante la colocación de estampillas en la facturación este entre otros ha sido considerado como uno de los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado.

No obstante lo anterior este tributo tenía ciertas desventajas en su aplicación, en principio era aplicado a los comerciantes minoristas y por lo tanto no era posible llevar a cabo una fiscalización adecuada a la recaudación requerida por lo que las operaciones fraudulentas y la evasión eran muy comunes, posterior a este impuesto existieron diversos impuestos de los considerados como impuestos en cascada por lo cual gravaban todas las operaciones industriales y comerciales en todas sus fases, esto traería como consecuencia que este impuesto *Taxe Sur le Chiffre d'affaires* resultaba gravoso para los consumidores toda vez que los círculos de producción eran muy largos y en cada uno de estos existía incidencia del impuesto

,posteriormente en el año de 1925 se creó otro impuesto de características similares (*Taxes Uniques*), pero por el cual únicamente se pagaba el impuesto una sola vez en cada producto ya fuera en el transcurso de la producción o de su enajenación.

En 1939 se instituye el impuesto de *Taxe d'armement* que se convertiría posteriormente en el impuesto sobre las transacciones. En 1948 el pago de Impuesto a la Producción en una sola vez representaba para el fisco francés serias dificultades administrativas, de tal forma que se vieron en la necesidad de instaurar el sistema de pagos fraccionados.

A tal efecto los productores eran gravados dos veces, la consecuencia directa era que las inversiones se veían desalentadas, esta complejidad, provocaba grandes trastornos en el aparato productivo y fue así como en 1952, en virtud de los trabajos realizados por Maurice Lavre en lo relativo a su estudio (*Taxe Sur La Valeur Ajoutee*) se buscó la manera de implementar en Impuesto al Valor Agregado en este país, por medio del cual se pretendía obtener primeramente: una igualdad fiscal entre los diversos contribuyentes del país y finalmente terminar con el fraude y la evasión fiscal provocada entre otras cosas por la complejidad fiscal.

Las reformas anteriores provocaron en este país diversos desajustes tributarios por lo que hubo de ajustarse en los años anteriores disminuyendo el número de tasas existentes (cuatro), esto económicamente favoreció en cuanto a la reactivación de la producción y comercialización del país, no obstante, los recursos públicos se vieron afectados muy seriamente. Finalmente, al inicio de los años 70's se amplió la materia gravable y esto condujo a un aumento sustancial de los recursos fiscales, llegando a representar los impuestos indirectos de ese país más de un 70% del total de su recaudación."

En Alemania en 1920 existía un impuesto el cuál gravaba las transacciones y el consumo que se realizaban. La norma que lo contemplaba lo denominó,

“Impuestos de Sellos y Transacciones” variando de la tasa del 1% hasta el 4%, ya en los años 40's.

Paura G, J (1998: p. 113) señala que en Alemania:

“En 1960 los analistas sugirieron al gobierno el reemplazo del impuesto a las transacciones por un tributo tipo IVA, a su tiempo en 1964 el Gobierno Federal envió al parlamento un proyecto de reforma, que quedó en estudio en el *bundestag* desde 1966 y finalmente por ley, el 29 de mayo de 1967 se creó el IVA con vigencia a partir del 1o de enero de 1968.

Dentro de las principales características con que opera se encuentran las siguientes:

- a) El IVA incluye todas las ofertas de bienes y servicios.
- b) Tiene 2 tasas diferentes (Tasa normal 11 % y tasa reducida 5.5%).
- c) Se presenta una declaración mensual dentro de los 14 días siguientes del cierre del mes, y se presenta un anticipo.
- d) Cuenta con planes especiales para los pequeños comerciantes.
- e) Presenta una declaración final anualmente.

El Autor en cita (Paura García, Juan) señala respecto a Inglaterra (1998, pp. 118-119) e Italia (1998: 119-120), los siguientes datos:

“Inglaterra se caracteriza por el manejo de impuestos directos, de carácter progresivo no obstante difícilmente algún Erario Público podría abstenerse dentro de su sistema fiscal del cobro de impuestos al consumo en virtud de la diversificación y monto de operaciones que existen en lo relativo a las transacciones y adquisiciones (compras). Debido a lo anterior en 1922 nace la posibilidad de crear un impuesto a las compras en este país, aunque para efectos prácticos se aplicó en el año 1940, esto debido sobre todo a la incorporación del Reino Unido al mercado común europeo y en virtud de

establecerse así en los estatutos de los tratados de dicho organismo Inglaterra dispuso aplicar el Impuesto al Valor Agregado a partir del 1o de abril de 1973 derogando el *Purchases Tax*.

Dentro de las principales características de este impuesto se encontraban las siguientes:

- a) Contribuyentes: sujetos pasivos obligados a inscribirse, que realizan operaciones que excedan 5,000 libras al año.
- b) Gravar el suministro de bienes, la prestación de servicios e importación.
- c) Expondrán: servicios postales, juegos de azar, educación, salud, finanzas y servicios bancarios.
- d) Tasa del 10% sobre la mayoría de las operaciones gravadas.

Italia es uno de los países en los que se encuentran los más remotos antecedentes tributarios, ya en la época del dominio romano en los primeros años de la era cristiana el pago de tributo hacia Roma se encontraba plenamente establecido tanto por operaciones directas como indirectas y se aplicaba a los ciudadanos romanos, así como a los extranjeros (países dominados). Por lo que este país es considerado como uno de los precursores

El Impuesto al Valor Agregado entro en vigor a partir del año 1973 derogando 24 impuestos indirectos que anteriormente se aplicaban en esa nación, dentro de sus principales características se encuentran las siguientes:

- a) Están sujetas al I.V.A. las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios.
- b) Son sujetos: todas las empresas, intermediarios, artistas e importadores con fin de lucro.

c) Las diversas tasas que existen son: Normal 12%, reducido 6%, intermediaria 18%, aumentado 30% y la tasa del 5%.

d) Existen también exenciones en: exportaciones, transportes, acciones y valores.”

Paura G, J (1998) en el CAPITULO 5 de su Tesis para obtener el grado de Maestría, denominado “5. ANTECEDENTES GENERALES” nos reporta datos del establecimiento del IVA en otros países como: España (1998, p. 126); Bélgica (1998, p. 122); Luxemburgo (1998, p. 123); Dinamarca (1998, p. 124) e Irlanda (1998, p. 125), mismos que a continuación se condensan:

En España el IVA (Impuesto al Valor Añadido) entró en vigor el 1 de enero de 1986, grava la adquisición de bienes y servicios; las exportaciones no causan IVA, y sus tasas de impuestos son: general 12%, tasa impositiva reducida 6% y la impositiva incrementada del 33%.

En Bélgica, a partir del 1 de enero de 1971, se introdujo el BTW y reemplazó el impuesto acumulativo anterior.

Las bases gravables de este impuesto se conforman con la entrega de bienes, la prestación de servicios, las actividades comerciales y las importaciones.

También se encuentran exentas ciertas profesiones, tales como abogados, médicos, notarios, servicios de hospitales y clínicas, servicios de enseñanza, las exportaciones, los transportes marítimos de viajeros internacionales, las transferencias y arrendamientos de bienes inmuebles en general. Las tasas que se aplican son: la tasa normal del 18%, pero también existen las tasas del 2.5%, 6%, 14% y 25% para diferentes operaciones.

En Luxemburgo entró en vigor el IVA el 1 de enero de 1970 y se gravaban las ventas de bienes y la prestación de servicios. La forma de determinación de

la base se compone sobre el volumen total de ventas netas, con deducción del impuesto pagado por las compras realizadas o servicios recibidos.

Las tasas que aplican son generales 10%, reducida 5% aplicable a ciertas actividades agrícolas, y la tasa del 2% para casos muy especiales; solo existe la exención en exportaciones y ciertas operaciones relacionadas con el transporte internacional.

El IVA en Dinamarca:

“tiene su base en la ley del 30 de marzo de 1967, con vigencia desde el 3 de julio de 1967, reemplazando a un impuesto de fase única (por mayor) aún antes de pertenecer a la CEE, pero sigue las directivas de la misma.

Su materia imponible incluye tanto la venta de bienes como la prestación de servicios y las importaciones con una tasa única general del 15%.

Son sujetos los que realicen las actividades mencionadas en el objeto del impuesto.

Las actividades que se encuentran exentas son: las exportaciones, los suministros de gas, energía eléctrica y calefacción, la venta de publicaciones periódicas, entre otros.” (1998, p. 124)

El IVA en Irlanda

“... nace en de noviembre de 1972 a través de la ley del 26 de julio del mismo año, sustituyendo al viejo impuesto a las ventas y al gravamen a nivel mayoristas.

Su objeto es gravar la venta de bienes, prestación de servicios e importaciones realizadas dentro del país.

Son contribuyentes del impuesto los comerciantes, industriales y prestadores de servicios.

Las principales exoneraciones son las transferencias de tierras, arrendamientos de inmuebles, transacciones financieras, transporte y comunicaciones.

Se aplica una tasa general la cual es del 6.75%, existiendo otras tasas especiales del 11.11%, 19.5% y 36.75%. La tasa 0% se aplica fundamentalmente a las exportaciones.” (1998, p. 125).

2.4 El IVA en Latinoamérica

En Latinoamérica, igual que en Europa, Organismos internacionales propugnan por el establecimiento del Impuesto al Valor Agregado. El Tratado de Montevideo de 1960 constituyó la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), siendo los países miembros Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela; y, Sonza y Terrón (2018, pp. 6-7) señalan que en 1966, el consejo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio recomendó realizar estudios tendientes a diseñar un impuesto a las ventas que sirvieran de modelo a los países latinoamericanos. Más adelante agregan que: “En 1967, se estudió que la aplicación del IVA fuera no acumulativo, con tasa única y tratamientos especiales a pequeños comerciantes, limitado a bienes muebles consumibles en Uruguay y Brasil.”

Ortíz Mena, Antonio (1968, pp. 33-40)² detalla ampliamente que en México, durante el Sexenio de Díaz Ordaz, se propone un impuesto tipo valor agregado denominado LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS MERCANTILES³. Arriaga Ortiz, Miguel (1970). En su Tesis para obtener la

² Ortiz Mena, Antonio. "Investigación Fiscal". Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Diciembre, 1968. pp. 33-40.

³ Publicada en la Revista de Investigación Fiscal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Noviembre, 1969. pp. 88-103.

licenciatura en economía, denominada “El proyecto de Ley del impuesto federal sobre egresos y sus efectos en los sectores industriales y comerciales” hace un estudio detallado de dicha Ley.

Respecto al Establecimiento del Impuesto al Valor Agregado en países de Latinoamérica, es muy recomendable sobre el tema el estudio publicado en Junio de 2014, por la Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en el Número 1 de “Series Comparativas” denominado “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA” detalla el Impuesto a las Ventas de once (11) países de Latinoamérica, como Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y la República Bolivariana de Venezuela.⁴

Aquí mencionaremos dos países en especial; Brasil y Estados Unidos, en virtud de que en el primero, existe un IVA Federal y Otro estatal , en forma simultánea y en el segundo, si bien existieron intentos de establecerlo, hoy día, no se tiene en vigor.

En Brasil, Paura García, J. (1998, pp. 120- 121 nos reseña que:

“... se aplican dos gravámenes que encuadran dentro del tipo del Impuesto al Valor Agregado, uno a nivel federal (Tributo Federal sobre los Productos Industrializados) y otro a nivel estatal (Impuesto Estatal sobre circulación de Mercaderes) estos tributos presentan características interesantes en virtud de las diversas tasas con que hasta fines de los 70's manejaban, aun sin considerar el posible cobro de un impuesto sobre una misma base tanto a nivel federal como estatal. Algunas de las

⁴ https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2014_IVA_paises_AL.pdf

consideraciones importantes para efecto de comprender la evolución del impuesto que nos ocupa son:

- a) Existen tasas generales del 15%, 25%, 10%, 7%, 5%, 2% y 11 %
- b) Se consideran contribuyentes a los fabricantes, mayoristas, constructores, importadores y exportadores (ventas y servicios).
- c) Existen bienes exentos como lo son: las actividades agropecuarias y pesqueras, así como las de uso popular.”

En Estados Unidos, nos señala Morles Hernández, J. R. (2010, p.66) que en 1917 el Profesor Thomas S. Adams lo propuso a la National Tax Association y en 1921 fue llevado ante el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica quien tuvo en estudio este impuesto también en 1932. La Brooking Institution lo propuso para su implantación a nivel estatal en Alabama. El mismo autor agrega que: “En los estados Unidos de Norteamérica, en 1953, fue aprobado para su implantación en Michigan en donde operó con el nombre oficial de “Business Activities Tax”, si bien el mismo no fue un tipo de valor agregado puro. Los principales proponentes fueron Gerhard Colm, Paul Studensky y Carl S. Shoup. En 1968, el Impuesto al Valor Agregado implantado en Michigan fue derogado³⁷ y a pesar de la propuesta del Comité de Desarrollo Económico hecha en 1966 para implantar el Impuesto al Valor Agregado a nivel nacional como substitución de gravamen sobre los ingresos netos de las corporaciones, Estados Unidos de Norteamérica no tienen este tipo de impuesto dentro de su Sistema Fiscal.” (2010, p. 67)

El IVA ha nacido en distintos años y con distintas tasas según el país. Como podemos ver en la Figura 1, el primer país en adaptarlo fue Francia, en 1954, con una tasa de 17.4%.

Tabla. 2 Países con IVA

País	Año	Tasa
------	-----	------

Francia	1954	17.4%
Costa de Marfil	1960	15%
Marruecos	1962	15%
Senegal	1966	9%
Uruguay	1967	20%
Dinamarca	1967	15%
Costa Rica	1967	8%
Suecia	1968	17%
Alemania	1968	12%
Republica Malgache	1969	12%
Holanda	1969	18%
Noruega	1969	20%
Ecuador	1970	5%
Luxemburgo	1970	10%
Bélgica	1971	18%
Bolivia	1972	5%
Austria	1973	18%
Irlanda	1973	20%
Italia	1973	14%
Reino Unido	1973	8%
Honduras	1973	3%

Colombia	1974	15%
Chile	1975	20%
Argentina	1975	16%
Perú	1976	20%
Panamá	1976	5%
España	1976	10%
México	1980	10%
Guatemala	1983	10%

Fuente: Tabla retomada de Paura García, J (1998: 127-128), salvo México y Guatemala; y, Flores E, L (2021, p.160)

2.5 Antecedentes en México

Los impuestos a consumos específicos junto con el impuesto del Timbre o Papel sellado, gravaron en México, hasta 1979, los consumos junto con el impuesto de etapas múltiple denominado Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM).

En México, el Impuesto Federal del Timbre fue modificado para dar cabida al impuesto general a las ventas denominado Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM), que se aplicó de 1948 a 1979 y que, junto con otros impuestos al consumo se sustituyeron, para 1980, por el Impuesto al Valor Agregado.

La principal característica del ISIM es el efecto acumulativo, el cual consistía en el pago del impuesto en cada etapa de la producción o comercialización sin que se pudiera recuperar, lo que resultaba en costos y precios elevados de los productos finales. Retomamos a continuación, de Morales Hernández, José

Ramón, (2019: 17-19) un ejemplo cuantitativo que nos permite observar cómo se va dando la acumulación en este impuesto general a las ventas

Tabla 3.- Determinación del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles

ETAPA	COSTO	VALOR AGREGADO	P.- DE VTA.	TASA	ISIM	P. DE C.
PRODUCTOR		\$100.00	\$100.00	4%	\$4.00	\$104.00
MAYORISTA	\$104.00	50.00	154.00	4%	6.16	160.16
MINORISTA	\$160.16	50.00	210.16	4%	8.40	218.56
COSTO AL CONSUMIDOR	ISIM REAL = \$18.56					

Fuente, Retomado de Morales Hernández, J. R. (2019, p. 18)

La acumulación del impuesto general a las ventas, como podemos desprender, del ejemplo anterior, en mayor medida mientras más son las etapas de la cadena producción-comercialización-consumo y metafóricamente se describe dicha acumulación como efecto en “cascada” y como “efecto piramidal”

Efecto en “cascada”

Así como una cascada, mientras más alta es provoca que el impacto del agua al caer en la superficie, sea más fuerte; así, en el Impuesto sobre etapa múltiples, mientras el productor está más distante del último consumidor, el impacto de impuesto es mayor. Veámoslo teniendo en cuenta la tabla anterior y cuantificando el impacto, para obtener una mayor claridad.

Morales Hernández, J. R. (2019, p. 18), respecto al contenido de la tabla anterior y en relación al efecto en cascada, nos dice:

“A pesar de que el precio del detallista al consumidor es de \$ 210.16 y el 4% de dicha cantidad son \$ 8.40 lo que realmente paga de ISIM el último

consumidor es la cantidad de \$ 18.56 pues al causarse el impuesto en cada una de las diferentes etapas del proceso de producción - comercialización el impuesto va quedando escondido en el precio ya que a los comerciantes o productores se les permite recuperar indirectamente la carga fiscal aumentando los precios de sus mercancías o servicios ocasionándose con ello una traslación repetida pues la misma va recorriendo, como una “cascada”, de arriba hacia abajo, cada una de las etapas en las que el impuesto debe pagarse sobre el total de la operación. Así, el costo para el mayorista lleva acumulado, en nuestro ejemplo, \$4.00 de ISIM que ha pagado al comprar al productor, mientras que el costo para el minorista que es de \$ 160.16 lleva acumulado dentro de sí el ISIM causado cuando vende el productor (\$4.00) más el ISIM causado cuando vende el mayorista (\$ 6.16). Por su parte el consumidor final al adquirir el bien de que se trate, paga, además de los impuestos que ha pagado el minorista, el impuesto que se causa cuando el minorista le vende a él y que en nuestro ejemplo es de \$ 8.40. Por ello decimos que en nuestro ejemplo el ISIM que paga el último consumidor en realidad lo es de \$ 18.56 y no de \$ 8.40 como a primera vista resulta.”

La acumulación va aumentando conforme van pasando las etapas de transformación o venta de un bien antes de llegar al consumidor final, y teniendo una mayor carga, ya que el último consumidor no puede trasladarlo hacia adelante como todos los demás en el proceso.

Efecto piramidal

Una pirámide, mientras más alta es, la cúspide se va alejando de la base y la base se va haciendo más grande. Esto pasa con la base del impuesto de etapas múltiples que mientras más lejos está el consumidor del productor, más grande es la base del impuesto y mayor la carga fiscal

Así, el efecto del ISIM podríamos verlo como una pirámide, y en su primera etapa, la base es pequeña, así como la punta de la pirámide, pero conforme va

avanzando el proceso y más se va alejando de la cúspide, la base va creciendo y va aumentando su valor, hasta llegar con el consumidor final; mientras más etapas sean, más será el aumento en el precio final.

Uno de los principales problemas del ISIM fue que no podía ser trasladado en todas las etapas del proceso de producción, pero se calculaba con base al precio final de venta y solo se deducían los gastos del último proceso, lo que quiere decir que se integraba al precio final.

Este efecto acumulativo tuvo como consecuencia grave que afectaba principalmente a los productos que eran consumidos por la mayoría de la población, los cuales eran producidos y distribuidos por empresas medianas y pequeñas que no contaban con el capital suficiente para cubrir todas las etapas de producción, lo que provocaba que recurrieran a intermediarios para finalizar la producción pagando un alto costo de impuesto, lo que daba como resultado una gran desigualdad en comparación a las empresas que tenían mayor capacidad productiva para realizar todas las etapas de producción y ofrecer un producto más barato, dando una desigualdad competitiva del mercado.

La población de bajos recursos, nivel medio y las pequeñas y medianas empresas tenían mayor carga fiscal que las grandes empresas en relación con las grandes empresas, lo que representaba una desigualdad considerable para producir y consumir.

Por el efecto acumulativo del ISIM fue necesario crear tasas especiales para establecer una igualdad entre los productos de menor demanda contra los productos de lujo que consumía la población con mayor capacidad económica.

Este efecto dañó severamente la economía del país porque se vieron afectadas las exportaciones, ya que los demás países manejaban tasas más bajas y, por lo tanto, el precio de los productos era menor; en consecuencia, las empresas tomaron la decisión de importar productos para disminuir la carga fiscal y obtener mayores ganancias.

La primera ley del Impuesto al Valor Agregado en México.

Para lograr una igualdad y eliminar el efecto cascada, la mayoría de los países adoptó el IVA, que eliminaba el efecto acumulativo y desaparecía la competitividad entre las pequeñas y medianas empresas con relación a las grandes empresas, además de que favorecía la exportación de productos.

Sonsa y Terrón (2018, pp. 6-7) señalan que, en México, “en 1966 se inician los primeros estudios para establecer el IVA y subsanar las deficiencias del ISIM; se propone que este nuevo impuesto grave la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes y la importación.”

“En 1967 se formuló el proyecto de la ley, el cual regulaba un gravamen con las siguientes características:

- * Que el sujeto del impuesto fuera el adquirente y no el enajenante.
- * Que fuera trasladable.
- * Que suprimiera la mercantilidad del objeto del gravamen.
- * Que fuera federal con una tasa del 8%.
- * Que el impuesto pagado en la compra de insumos fuera deducible del impuesto causado en la venta de bienes.
- * Que hubiera pagos mensuales y se presentara declaración del ejercicio.”

Surgimiento de la actual ley del IVA

En 1978 se formuló el proyecto de ley, el cual se aprueba en diciembre y entra en vigor hasta 1980. Los impuestos que se derogaron a raíz de esto, de acuerdo a los artículos transitorios del texto de la Ley del IVA, fueron:

- Ley Federal del impuesto sobre ingresos mercantiles.
- Ley del impuesto sobre reventa de aceites y grasas lubricantes

- Ley del impuesto sobre compraventa de primera mano de alfombras tapetes y tapices
- Ley del impuesto sobre desepite de algodón en rama
- Ley del impuesto sobre automóviles y camionetas ensamblados
- Decreto por el cual se fija el impuesto que causa el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán hulla destinadas al consumo interior del país
- Ley del impuesto a la producción del cemento
- Ley del impuesto sobre cerillos y fósforos
- Ley del impuesto sobre compraventas de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras y pulidoras
- Ley del impuesto sobre llantas y cámaras de hule
- Ley del impuesto a las empresas que explota estaciones de radio o televisión
- Ley del impuesto sobre vehículos propulsados por motores tipo Diésel y por motores acondicionados para uso de gas licuado de Petróleo
- Ley de compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal
- Ley Federal del impuesto sobre portes y pasajes
- Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles
- Decreto que establece un impuesto sobre el uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz
- Ley del impuesto sobre la explotación forestal
- Ley del impuesto y derecho a la explotación pesquera.

Al derogarse estos impuestos se logra simplificar el sistema tributario, ya que el Impuesto al Valor Agregado (IVA) no es percibido por el fisco directamente, sino por el vendedor al momento de cualquier transacción comercial; esto genera una menor y difícil evasión y una recaudación simple.

Algunas características de este impuesto son:

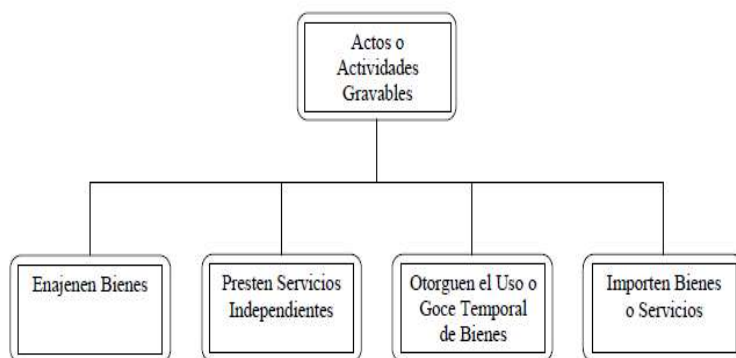
- *Es indirecto, ya que se puede trasladar a terceros
- *Es instantáneo, ya que se paga en el momento en que se realiza el acto
- *Es real, ya que recae sobre un bien sin tomar en cuenta las condiciones del sujeto
- *Es proporcional, ya que mantiene relación directa entre la base y la cuantía del impuesto

Los principales elementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) son:

- *Sujeto- Existen dos tipos de sujeto en la relación tributaria:
 - o Sujeto Activo- Es el organismo que tiene la facultad de exigir el pago del impuesto
 - o Sujeto Pasivo- Personas físicas y morales que tiene la obligación del pago del impuesto
- *Objeto- Margain Manoutau, Emilio (1985: 300) señala que el objeto de un impuesto es lo que se grava y generalmente el objeto está en el nombre de la misma ley, como es nuestro caso pues la ley que contiene este impuesto se denomina “Ley del Impuesto al Valor Agregado” y el objeto de dicho impuesto es precisamente el “Valor Agregado” o añadido en cada etapa del proceso de producción distribución comercialización.
- *Base- Valor total de los actos o actividades gravados.

En la Figura 1, observamos cómo algunos autores señalan cuáles son los actos gravados por el IVA.

Figura 1.- Algunos de los actos o actividades gravados por el IVA



Fuente: Figura retomada de García Hernández, Verónica, *et al* (2003, p. 24) "Impacto Financiero del IVA en las empresas dedicadas a la compra venta y distribución de alimentos,

Fuente. - Impacto Financiero del IVA en las empresas dedicadas a la compra venta y distribución de alimentos, García Hernández Verónica, Martínez Hernández Rosa, Solís Cárdenas Elizabeth, 2003

Se debe hacer la observación que las exportaciones también están gravadas, a tasa de 0%, pero están gravadas, según se desprende de lo señalado en el último párrafo del artículo 2º.-A de la ley del IVA que dice “

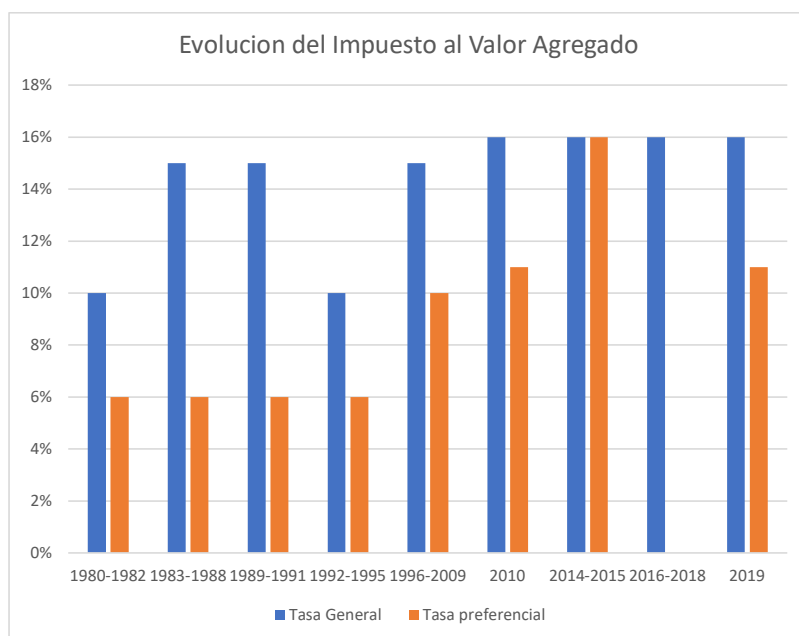
“Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”

Las cuatro categorías de los actos o actividades gravadas por la Ley del IVA en sus cuatro fracciones del artículo 1º. de dicha ley, no incluyen las exportaciones que originalmente estaban exentas; por ello, es error común que se señale que solo son cuatro los actos o actividades gravados por el IVA,

olvidando que las exportaciones, y en general los actos o actividades a los que se le aplica la tasa de 0% provocan que quienes realizan dichas actividades, sean sujetos de éste impuesto.

A lo largo de los años, la tasa general y preferencial del IVA se ha modificado por las condiciones económicas que prevalezcan en el mundo y, especialmente, en el país, para irse adecuando a la forma de recaudarlo y a las necesidades de recursos del fisco, sin afectar el desarrollo económico, por lo que la recaudación también se ha visto afectada en estas variaciones, como podemos ver en la siguiente figura:

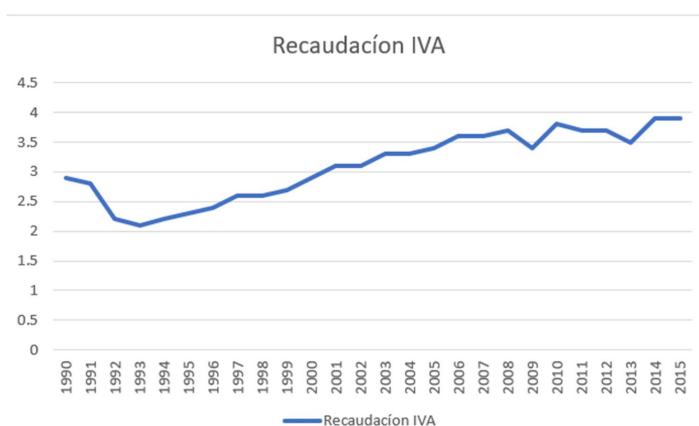
Figura 2.- Evolución del Impuesto al Valor Agregado



Fuente: Colegio de Contadores Públicos de BCS AC (2016).

Debido a este cambio de tasas también ha cambiado la recaudación, en la siguiente figura podemos ver cómo ha ido en aumento desde su creación.

Figura 3.- Fluctuaciones de la recaudación del IVA en México: 1990-2015



Fuente: García Gómez, Adrián (2016:) ISR e IVA: Evolución histórica

La recaudación del IVA en México ha fluctuado entre 2.1% y 3.9% del PIB; afirman Trigueros y Fernández (2000, p.) en su obra "Análisis, evaluación y propuestas para una reforma tributaria"; y agregan que la mayor parte de estas fluctuaciones es atribuible a variaciones en el valor de la tasa general, aunque también se advierte cierta influencia del ciclo económico en las mismas. Por otra parte, la caída en la recaudación respecto al máximo histórico se explica en buena medida por una contracción en la relación consumo a PIB en comparación con la que prevaleció en la primera mitad de la década de los noventa y por un aumento en la participación de los bienes sujetos a tasa cero, incluyendo las

exportaciones, en el PIB. Sin embargo, aparentemente una mayor evasión del impuesto también explica este resultado.

Marcos Gómez, Fernando (_____) nos señala que el IVA es uno de los impuestos con mayor potencial recaudatorio de nuestro sistema tributario. Sin embargo, los efectos económicos de cualquier variación en sus tipos son también muy importantes. Una modificación de los tipos impositivos puede tener un resultado directo sobre el consumo: una bajada de los tipos puede incidir directamente en un aumento del consumo, al abaratar el precio final del mismo con el consiguiente aumento en la producción y en el empleo. Por su parte, una subida de los tipos, en ocasiones, puede tener un efecto disuasorio sobre el consumo, siempre que se repercuta directamente al contribuyente.

Otro de los efectos económicos del impuesto es, obviamente, su incidencia directa en la inflación. El traslado del impuesto al precio que debe soportar el consumidor final implica un efecto inmediato sobre la inflación, con los efectos económicos que ello conlleva.

3. METODOLOGÍA

3.1 Metodología de la investigación

Para esta tesis se utilizó la metodología de estudio de casos pues la inquietud parte de que la autora lleva la contabilidad de una Donataria dedicada a impartir servicios de enseñanza; sin embargo, al buscar abordar a todas las donatarias dedicadas a la educación, se utiliza también la metodología de la investigación aplicada, ya que se busca mejorar procesos y encontrar soluciones.

También se utilizó la investigación documental ya que se realizaron análisis de información proveniente de libros, artículos, tesis, jurisprudencias y en especial del marco normativo nacional que regula las exenciones fiscales y las donatarias dedicadas a la educación.

3.2 Diseño de la investigación

El tipo de proyecto de investigación fue bibliográfico, hemerográfico y normativo ya que se basó en la revisión y análisis de fuentes bibliográficas, hemerográficas y normativas existentes, incluyendo libros, Tesis previamente realizadas sobre el tema, artículos, ponencias, material de clases y sobre todo la normatividad aplicable al tema en estudio.

3.3 Instrumentos a trabajar

Este trabajo utilizó como principal instrumento las leyes, así como ponencias, tesis, jurisprudencias, contabilidades de Donatarias y papeles de trabajo contables.

3.4 Población

Las donatarias dedicadas a la educación, exentas para IVA y para ISR son los sujetos de estudio.

Por ello, la población se constriñe a los sujetos que prestan servicios de enseñanza que son exentos para efecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado si poseen Autorización o reconocimiento para proporcionarlos; y, que la Ley del Impuesto Sobre la Renta exige como condición para ser exentos, que sean donatarias autorizadas; y, de no serlo, el artículo 8 de la LIVA, en su segundo párrafo, les incluye en el régimen general de ley, es decir, se dejan de estar exentos los servicios de enseñanza que presten.

Un contribuyente es toda aquella persona que tiene la obligación de pagar impuestos. Este universo se divide en personas físicas y personas morales, las cuales pueden tener distinto régimen fiscal según sus actividades. En el caso de las personas dedicadas a impartir educación, fiscalmente quedarán exentas si para efectos de IVA obtienen del estado la autorización o reconociendo de validez oficial de estudios; y, si para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se les autoriza a ser donatarias, previo cumplimiento de los requisitos de ley. Este es nuestro sujeto de estudio: las donatarias que proporcionan servicios educativos

3.5 Muestra: Subconjunto de la población

Los sujetos que se dedican a la educación; y, dentro de los mismos, aquellos que requieren de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios; así como quienes podrían solicitar la autorización para ser donatarias y se les autoriza a serlo por el Servicio de Administración Tributaria si cumplen con los requisitos de ley.

4. MARCO LEGAL

Aspecto genérico:

Las normas constitucionales, legales y reglamentarias que conforman los fundamentos esenciales de nuestro estudio, son las siguientes:

- Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos: Artículos: 2º. FRACCION IV, A); 3º. PARRAFOS SEGUNDO Y ONCEVO; FRACCIONES IV, VI y VII; 5º., TERCER PÁRRAFO; 28, PARRAFO PRIMERO Y 31-IV; 73, FRACCIÓN XXVY121, FRACCION V
- Ley del Impuesto al Valor Agregado: Artículos 1; 2A; 4; 4ª; 5; 5A; 5b; 5c; 5d; 8; 9; 14; 15; 19; 20; 24; 25; 32 y 34
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) Arts.: 27, Fracciones I y XX; 79, Fracciones XI Y XII; 82; 82 bis; 82 quater; 86 y 151
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; Arts. 37; 108, 109 y 126
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2025 2.7.1.26.; 3.3.1.14.; 3.10.1 A 3.10.25
- Ley General de Educación: Artículo 49; Ley General de Educación Superior : Artículos 14, Párrafo Tercero; 20 y 22, Fracción VIII; 29; 30; 69, Párrafos 2 a 5; 70 y su Capítulo. - II Del reconocimiento de validez oficial de estudios

Aspecto específico:

Los servicios de enseñanza que preste el Estado (Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios) son gratuitos y los gastos que se ocasionan se cubren con las contribuciones.

Los particulares, constitucional y legalmente, pueden impartir servicios de enseñanza y en relación a los mismos:

Para aquellos a quienes se proporciona el servicio enseñanza, la contraprestación respectiva está exenta de impuestos; de acuerdo a la ley del Impuesto al valor agregado.

A su vez, los sujetos responsables de impartir educación, en la Ley del Impuesto sobre la renta, se les ubica dentro del título III del ordenamiento en cita, lo que implica que sus ingresos están exentos de dicho impuesto; y, adicionalmente, se les autoriza a recibir donativos para ampliar la prestación de servicios educativos; por su parte, a quienes les otorguen dichos donativos, el monto de los mismos, es deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Lo anterior, siempre y cuando se cumpla con lo señalado tanto en la Ley General de educación; así como en la Ley General de Educación Superior y lo que establezcan las normas relacionadas con las mismas.

Cumpliendo con los requisitos de las normas educativa aplicables, entonces, el Servicio de Administración Tributaria puede otorgar la autorización para recibir donativos deducibles de impuestos.

De lo anterior, tenemos que las leyes, correlacionadas con el artículo 3º constitucional en relación al 28, ambos de la norma suprema, son las que regulan las exenciones en materia de servicios educativos contenidas en la LIVA y en la LISR; y, las mismas, condicionan la exención que regulan, a que los sujetos que los prestan, cumplan con los requisitos de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo a la ley general de educación.

La Ley del ISR amplía la exención, a sujetos que indirectamente prestan servicios de enseñanza, siempre que cumplan con los requisitos que contempla su art.- 82, en donde se señala que “Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles, ...”

Adicionalmente, la ley del ISR condiciona la exención relacionada con los servicios de enseñanza, a que los prestadores de dichos servicios reúnan los requisitos de dicha Ley para ser donatarias; y, reunidos los mismos, se obtenga la autorización para serlo.

Lo anterior nos permite establecer la siguiente secuencia para la realización del estudio del marco legal:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. LIVA y LISR normas fundamentales del tema en estudio
3. LIVA, ASPECTOS GENERALES
4. Sujetos fiscalmente exentos del IVA, dedicados a la enseñanza
5. Primera condición para estar exentos: Cumplir con los requisitos de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo a la Ley General de Educación
6. LISR aspectos generales:
7. Segunda condición para estar exentos fiscalmente: ser donataria
 - a) Requisitos para ser donataria
 - b) Trámite de autorización para recibir donativos
 - c) Obligaciones de las donatarias

4.1.- Marco Constitucional: su gratuidad y su exención.

El Marco Constitucional, sustento de nuestro estudio, se concentra fundamentalmente en los siguientes numerales de la norma suprema:

Tabla 4.- Marco constitucional de la educación gratuita y exenta

CONSTITUCIÓN	3°. PARRAFOS SEGUNDO Y ONCEVO FRANCCIONES IV, VI y VII.	Educación gratuita (1er. párrafo y F. IV); Reconocimiento de validez oficial; autorización para inicial preescolar, primaria y secundaria (F. VI); Estado, universidades e instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía (VII); además de particulares, son los sujetos que imparten educación.
--------------	--	--

	2°. FRACCION IV, A)	Gratuidad de educación a población indígena y afroamericana
	Art. 5o.-. Tercer párrafo:	Profesiones que requieren título en cada estado
	28 PARRAFO PRIMERO	Exenciones conforme a las leyes
	31-IV	Obligación De contribuir
	73-XXV	Que Congreso de la Unión emita leyes generales que distribuyan, en los diversos niveles de gobierno, la función educativa
	121 fracción V	Art. 5o.-. Tercer párrafo: La ley determinará en cada entidad federativa, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo. 121° Fracción V Los títulos profesionales expedidos por las autoridades de una entidad federativa con sujeción a sus leyes, serán respetados en las otras.

Fuente.,.- Elaboración propia con base a las normas constitucionales citadas

A continuación, se hace el estudio descriptivo del contenido de las normas constitucionales citadas

4.1.1.- Educación: derecho de las personas; obligación del Estado

Toda persona tiene derecho a la educación. El Estado -Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios- impartirá y garantizará la educación de acuerdo al primer párrafo del art. 3º. Constitucional

En México la educación es obligatoria y tiene los niveles que se detallan en la siguiente tabla; la educación inicial es un derecho de la niñez y será responsabilidad del Estado concientizar sobre su importancia.

Tabla 5.- Obligatoriedad y niveles de educación en México:

conforman la educación básica	inicial,	Es obligatoria por disposición constitucional
	preescolar,	
	primaria,	
	secundaria,	
	media superior y	
Es obligatoria en términos de la fracción X del art. 3º.	superior.	La obligatoriedad corresponde al Estado en términos que la ley señale. quien proporcionará medios de acceso a las personas que cumplan con los requisitos

Fuente: Elaboración propia con base en Art. Tercero constitucional, párrafo primero y fracción X.

4.1.2.- Gratuidad

Toda la educación que el Estado imparta será gratuita, afirma la fracción IV del último párrafo del artículo tercero constitucional. En el mismo numeral citado de la carta magna, se contempla la gratuidad de la educación impartida por el estado, en su actual segundo párrafo que fuera adicionado el 15 de mayo de 2019 y que dice:

“Corresponde al Estado la rectoría de la educación, la impartida por éste, además de obligatoria, será universal, inclusiva, pública, gratuita y laica.” (Adicionado por D.O.F. 15 de mayo de 2019).

La gratuidad de la educación en sus diversos niveles, se reconoce también para los pueblos indígenas y comunidades afroamericanas, en el artículo segundo constitucional, entre otras partes, en el inciso a) de la fracción IV del apartado B del artículo 2º. Constitucional que señala que las autoridades (Federación, las entidades federativas, los Municipios y, en su caso, las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México) tienen la obligación de:

“IV. Garantizar y fortalecer la educación indígena intercultural y plurilingüe, mediante:

a) La alfabetización y la educación en todos los niveles, gratuita, integral y con pertinencia cultural y lingüística;”

De manera reciente (dof de 30 de septiembre de 2024), el constituyente permanente, en el segundo párrafo del apartado D del art. 2º. Constitucional, reconoce y garantiza el derecho de la niñez, adolescencia y juventud indígena y afromexicana a una atención adecuada, en sus propias lenguas, para hacer efectivo el acceso a la educación, entre otros derechos.

4.1.3.- Los sujetos, señalados constitucionalmente, responsables de impartir educación, son: el Estado, las universidades e instituciones de educación superior con autonomía legal y los particulares,

Desde el primer párrafo del artículo 3º. Constitucional se señala la obligación del estado - de impartir educación gratuita en todos sus niveles; y, literalmente e específica, lo que dicho párrafo entiende como estado cuando dice:

El Estado -Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios- impartirá y garantizará la educación ...

Entes autónomos por disposición de ley: En la Fracción VII del art. 3º. Constitucional se especifican otras personas morales, con autonomía por disposición de ley, que son sujetos impartidores de educación, ello cuando se dice: “Las universidades y las demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía.”

Dichas entidades autónomas por disposición de ley, agrega dicha fracción:

“tendrán la facultad y la responsabilidad de gobernarse a sí mismas; realizarán sus fines de educar, investigar y difundir la cultura de acuerdo con los principios de este artículo, respetando la libertad de cátedra e investigación y de libre examen y discusión de las ideas; determinarán sus planes y programas; fijarán los términos de ingreso, promoción y permanencia de su personal académico; y administrarán su patrimonio.”

Particulares. - Finalmente, el texto constitucional del art. 3º., en su fracción VII, contempla como sujetos encargados de impartir educación a los particulares quienes: “... podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades.”

4.1.4.- Autorización o reconocimiento de validez de estudios, en los términos que establezca la ley.

El Constituyente señala, desde la norma suprema, los casos en que se requiere autorización o reconocimiento por parte del estado para quienes impartan educación.

Autorización;

En el caso de la educación inicial, preescolar, primaria, secundaria y normal, los particulares deberán:

Primero. - Impartir educación con apego a los mismos fines y criterios que señala el numeral 3º. Constitucional, así como cumplir los planes y programas a que dicho artículo específica y delinea.

Segundo. - Obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del poder público, en los términos que establezca la ley;

Reconocimiento:

Tratándose educación distinta a los tipos y modalidades anteriores, se requerirá el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares. El reconocimiento lo otorgará y retirará el Estado, en los términos que establezca la ley.

4.1.5. – Profesiones reconocidas por leyes estatales y los títulos que expiden las entidades federativas

Los artículos 5 y 121 constitucionales, en la parte que se citan, nos dicen al respecto:

Art. 5o.- ...

Tercer párrafo:

La ley determinará en cada entidad federativa, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.

121° Fracción V

Los títulos profesionales expedidos por las autoridades de una entidad federativa con sujeción a sus leyes, serán respetados en las otras.

4.1.6 Concurrencia educativa en los tres niveles de gobierno

Es facultad del congreso de la unión, conforme al artículo 73, fracción XXV de la carta magna: “dictar las leyes encaminadas a distribuir convenientemente entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios el ejercicio de la función educativa y las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público, buscando unificar y coordinar la educación en toda la República,”

4.1.7.- Forma de sufragar el estado el gasto educativo

Si bien, por disposición constitucional, la educación que imparte el estado debe ser gratuita, en términos del artículo 3o. constitucional, su servicio implica un costo, como, por ejemplo, la nómina del magisterio.

El gasto del servicio educativo, es un gasto público y por ello, la constitución, en su artículo 31 fracción IV, señala que son obligaciones de los mexicanos: “IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

De lo señalado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; lo que, viene a constituir el principio de legalidad de las contribuciones.

4.1.8.- Las exenciones de contribuciones en texto constitucional

El artículo 28 constitucional en relación al 31 fracción IV del mismo ordenamiento supremo contempla las exenciones de contribuciones de materia general

El Pleno de la suprema corte de justicia de la nación, en la controversia constitucional 32/2002, previamente a recordar que “corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales”, agrega que

“este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las EXENCIONES “en los términos y condiciones que fijan las leyes”. Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.”⁵

Aspectos sobresalientes de lo antes analizado en el apartado 4.1.: encontramos que la Educación es un derecho de las personas; y, recíprocamente, una obligación del Estado quien debe de impartirla en forma gratuita.

⁵ Registro digital: 186581

Instancia: Pleno

Novena Época

Materias(s): Constitucional

Tesis: P./J. 31/2002

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, Julio de 2002, página 998

Tipo: Jurisprudencia

Los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, conforme a la ley general de educación, forman parte del sistema educativo.

Los sujetos señalados constitucionalmente como responsables de impartir el servicio educativo son: el Estado, las universidades e instituciones de educación superior con autonomía legal y los particulares.

La forma de sufragar el gasto educativo, por arte del Estado, es mediante las contribuciones señaladas en ley; ley que, a la vez, en su caso, debe contemplar las exenciones procedentes y requisitos de las mismas.

4.2.- La LIVA y de la LISR, normas fundamentales del tema en estudio

Puntualizado el aspecto constitucional y siendo gratuita la educación que imparta el estado cuyo costo se cubre con las contribuciones señaladas en las leyes en vigor, las mismas, de acuerdo al artículo 28 constitucional, pueden mantener exenciones con relación a las contribuciones que regulan, en este caso con relación a los servicios educativos; de ahí que resulte relevante analizar la exención que con relación a los servicios de enseñanza se regula tanto en la LIVA como en la LISR, lo que se hace a continuación.

4.2.1.- Norma fundamental en la LIVA, con relación a nuestro tema de estudio:

Están exentos del Impuesto al Valor Agregado (IVA); o como dice el enunciado del artículo 15 de la LIVA “No se pagará el impuesto por la prestación de los [...] servicios [educativos] especificados en la Fracción IV del artículo 15 en cita, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) cuando estipula:

“ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

..

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que

tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.”

4.2.1.1.- Remisión de la Ley del IVA a la Ley General de Educación:

Observemos que la Fracción IV, del numeral 15 transcrito de la LIVA, es la norma principal motivo de análisis del presente estudio; y, la misma expresamente señala como condición de la exención de los servicios de enseñanza que presten los particulares, que dichos servicios de enseñan estarán exentos del IVA si tienen:

Autorización, o

Reconocimiento

en los términos de la Ley General de Educación

4.2.2.- Normas fundamentales en la LISR, con relación a nuestro tema de estudio:

4.2.2.1- Los servicios educativos, exentos en la LISR

El artículo 79 de la LISR señala quiénes no son contribuyentes del ISR, especificando en su fracción X a quienes presten lo servicios de enseñanza. Tal numeral dice:

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

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

4.2.2.2.- Remisión de la Ley del IVA a la Ley General de Educación:

Nuevamente la norma fiscal, remite a la Ley General de Educación y señala como:

Primera condición de la exención del ISR, a los ingresos de los servicios de enseñanza que presten los particulares (asociaciones o sociedades civiles), que dichos servicios de enseñanza estarán exentos del ISR, si tienen:

Autorización, o

Reconocimiento

en los términos de la Ley General de Educación

Agrega una segunda condición:

“siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.” (Parte fina de Fracción X del art. 79 de LISR)

A su vez, el artículo 82 de la LISR, en los dos párrafos inmediatos siguientes a su fracción V, nos viene a dar el concepto fiscal genérico de donatarias al definir las como las “entidades autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta” mismas que al revocarse, terminar su vigencia o no renovarse la autorización, deben donar el total de su patrimonio a otra persona moral que sea donataria autorizada, siendo dicha donación en especie, un ingreso no acumulable.

4.2.3.- Ampliación de sujetos exentos, en servicios educativos

El mismo artículo 82, en su último párrafo, amplía a los sujetos que pueden ser donatarias autorizadas pues señala que: “Las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles, siempre que cumplan con los siguientes requisitos: a) Destinen la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas. b) Los establecidos en este artículo, salvo lo dispuesto en su fracción I. El

requisito a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior deberá constar en la escritura constitutiva de la persona moral de que se trate con el carácter de irrevocable.⁶

Originalmente decía:

IV.- Los de enseñanza, que presten los organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación.

⁶ e se constituyan y funcionen exclusivamente como entidades que se dediquen a cualquiera de los fines a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV del artículo 79 de esta Ley y que, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, una parte sustancial de sus ingresos la reciban de fondos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios, de donativos o de aquellos ingresos derivados de la realización de su objeto social. Tratándose de aquellas entidades a cuyo favor se emita una autorización para recibir donativos deducibles en el extranjero conforme a los tratados internacionales, además de cumplir con lo anterior, no podrán recibir ingresos en cantidades excesivas por concepto de arrendamiento, intereses, dividendos o regalías o por actividades no relacionadas con su objeto social.

5.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, ASPECTOS GENERALES

5.1.- Elementos normativos generales

El núcleo fundamental, en relación al cuál gira el presente estudio, de las exenciones en servicios de enseñanza, lo es la fracción V del artículo 15 de la ley del IVA. Para entender a plenitud lo que dicha fracción del numeral 15 citado contiene, es necesario contextualizar las características de las normas vigentes en México, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, lo que se hace en la siguiente tabla en que se ubican los principales fundamentos de este impuesto

Tabla 6. - Fundamentos principales de la ley del impuesto al valor agregado

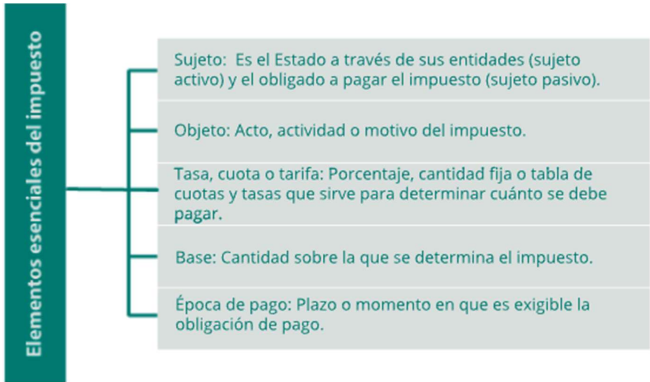
Ley del Impuesto al Valor Agregado	1, 2A, 4, 5D, 8, 14, 16,19, 24, 32 y 34	Principales artículos en relación con los elementos esenciales
	4, 5, 5A, 5B, 5C, 5D	Acreditamiento
	4A, 9,15, 20 25	Exenciones y actos o actividades no objeto del impuesto;

De la tabla anterior, vamos a puntualizar a continuación sus elementos esenciales (apartado 5.1.1.) y en el apartado 5.1.2., de manera descriptiva nos referimos al Acreditamiento, las exenciones y los actos y/o actividades no objeto del impuesto. Señalamos desde ahora que estos temas serán retomados posteriores apartados a efecto de profundizar sobre los mismos, dada la importancia de ellos para el tema en estudio.

El Impuesto al Valor agregado IVA es un impuesto indirecto que paga el consumidor final.

Los elementos esenciales que deben de estar consignados expresamente en un impuesto, son:

Figura 4.- Elementos esenciales de un impuesto



Fuente. - Figura retomada de Melgar, P. (2018). Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado. Unidades de Apoyo para el Aprendizaje. CUAED/Facultad de Estudios Superiores Acatlán. Consultado el (01-06-2025) Recuperado de https://repositoriuapa.cuaed.unam.mx/repositorio/moodle/pluginfile.php/1371/mod_resource/content/7/contenido/index.html

De la LIVA vigente en México, teniendo en cuenta las normas vigentes, los elementos esenciales de este impuesto los hemos ubicado en la tabla anterior en los siguientes numerales:

Tabla 7. - Principales artículos de la LIVA con relación a sus elementos esenciales

Principales artículos en relación a los	Sujetos	Sujeto Legal. - Art. 1 primer párrafo: Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional: Enajenen bienes; Presten servicios independientes; Otorguen el uso o goce temporal de bienes; Importen bienes o servicios.
---	---------	---

elementos esenciales: 1, 2A, 4, 5D, 8, 14, 16,19, 24, 32 y 34		Sujeto Real: el último consumidor, quien ya no puede trasladar el impuesto dado que el contribuyente legal, “pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido. (Art. 1 penúltimo párrafo) Sujeto activo: La federación al ser un impuesto federal. LA Ley señala que el contribuyente lo “pagará en las oficinas autorizadas” que han sido las cajas recaudadoras de la federación y ahora las instituciones bancarias	
	Objeto	Lo que grava un impuesto, normalmente se encuentra en el nombre de la ley que en nuestro caso se denomina Ley del Impuesto al Valor Agregado; es decir, el objeto de este impuesto es el valor agregado que resulta de la mecánica de acreditamiento al aplicarse al hecho generador del impuesto (actos o actividades gravados) que se detalla en la siguiente columna;	Hecho generador
			enajenación de bienes, (Art. 8)
			prestación de servicios independientes, (art. 14)
			otorgamiento de uso o goce temporal de bienes (Art. 19)
			importación de bienes y servicios (art. 24)
	Base	“los valores que señala esta Ley (Art. 1, segundo párrafo); valores señalados en esta Ley (art. 4, párrafo primero): “a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: I.- La enajenación...; II.- La prestación de ... servicios independientes; III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo..; IV.- La exportación de bienes o servicios; (art. 2-A); “Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo.(ART. 34	
	Tasa	General de 16 %: “El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. (art. 1, segundo párrafo) Tasa de 0%: “El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley...” (ART. 2-A)	

		Tasa proporcional (4%): “Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional.” (Art. 16, tercer párrafo) Tasa Preferencial del 8%. - “Se otorga un estímulo fiscal ... consistente en un crédito fiscal equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado”. Se debe tener tu domicilio fiscal, sucursal, agencia o establecimiento dentro de la región fronteriza. (Artículo Décimo del Decreto publicado en D. O. F. del 30/12/2020; Mismo artículo del Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte DOF 31/12/2018, relacionado con el DECRETO por el que se modifica el diverso de estímulos fiscales región fronteriza norte. DOF 30/12/2020).
	Época de pago	“Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago Art. 5-D segundo párrafo) “El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.” (art. 1, penúltimo párrafo) “Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, ..., a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información. (Art. 32, Fracción VIII)

Fuente. - elaboración propia con base en los artículos citados de la LIVA

5.1.2.-El acreditamiento

De acuerdo al primer párrafo del Artículo 4 de la LIVA, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

En el mismo numeral define el legislador lo que se entiende como impuesto acreditable, de la siguiente manera: “... se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.” Art. 4. Párrafo segundo)

Dentro de dicha definición se hace alusión a la obligación de trasladar el impuesto y al traslado del impuesto al valor agregado, que se define en el segundo párrafo del artículo 1 de la LIVA cuando se nos dice:

“El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) de la misma.

El Impuesto trasladado y el impuesto acreditable son conceptos claves para entender la mecánica del acreditamiento mediante la cual se determina el monto a 3enterar al físico federal; y, así “El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.” (penúltimo párrafo del art. 1.).

5.1.3.- Las exenciones en general

En la siguiente tabla ubicamos las normas que contemplan las exenciones en el impuesto al valor agregado

Tabla 8.- Relación normativa a exenciones en la LIVA

Fundamento	Exenciones en relación actos o actividades gravados
9	enajenación de bienes
15	prestación de servicios independientes
20	otorgamiento de uso o goce temporal de bienes
25	importación de bienes y servicios

Fuente. - Elaboración propia con base en numerales citados de la LIVA

Es dentro de la prestación de servicios en donde se encuentran las exenciones relativas a la prestación de servicios de enseñanza y específicamente, como lo hemos señalado, en la fracción V de dicho numeral que dice lo siguiente:

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

...

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Para profundizar en nuestro tema de estudio, derivado del texto anterior que es clave en nuestro objeto, debemos, por un lado, estudiar las exenciones, lo que se hace en el siguiente capítulo ubicando a la vez, y diferenciándolas, de sus instituciones afines como lo son las exclusiones y las actividades no objeto.

A la vez, realizado lo anterior, en el texto transcrito de la Fracción IV del artículo 15 de la LIVA resulta que la exención, en tratándose de servicios de enseñanza, se condicionan a que se tenga autorización reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo a la Ley General de Educación lo que también se aborda en capítulo aparte.

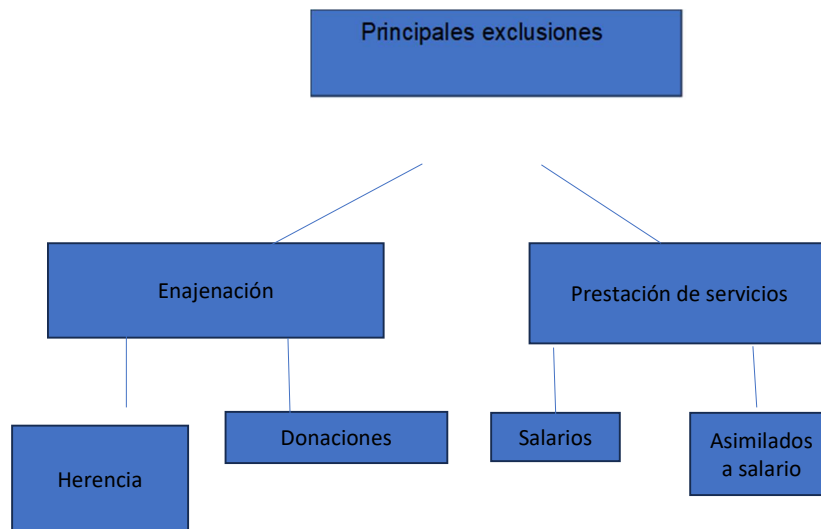
6. LAS EXCLUSIONES, LAS ACTIVIDADES NO OBJETO DEL IVA Y LAS EXENCIONES EN SERVICIO DE ENSEÑANZA

Desde el texto original, la Ley del impuesto al valor agregado se contemplaron las exclusiones y las exenciones. Para 2005 se introdujeron las actividades no objeto del IVA mismas que se eliminaron en junio del mismo año de su vigencia y se volvieron a introducir para 2022. A continuación, puntualizaremos aspectos generales de dos de las figuras citadas para terminar el capítulo centrándonos en las exenciones referentes a los servicios educativos.

6.1.- Las exclusiones

La ley del Impuesto al Valor Agregado, desde su texto original, señala exclusiones de dicho impuesto, tanto para enajenaciones como par prestación de servicios, como podemos verlo en la siguiente figura

Figura 5. - Las exclusiones en la LIVA relativas a enajenaciones y prestación de servicio.



Fuente. - Elaboración propia con base a los artículos 8 y 14 de la LIVA

Las exclusiones que son parte de las Enajenaciones son:

- A.- Herencias
- B.- Donaciones deducibles para ISR

El artículo 8 de la ley del IVA nos menciona que no se considerarán como enajenación; por lo tanto, están excluidas de las mismas y no afectas al IVA.

Es el Segundo Párrafo del artículo 8., de la LIVA, el que ha contemplado estas exclusiones, en relación a las enajenaciones que grava y dicho párrafo señala:

“No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.”

Las exclusiones, tratándose de prestación de servicio como son:

- A.- Salarios
- B.- Asimilables a Salarios

Las mismas las encontramos en el artículo 14 de la LIVA que nos menciona, en su penúltimo párrafo cuales contraprestaciones no se consideran como prestaciones de servicios

El Artículo 14, Penúltimo Párrafo de la LIVA, nos dice:

“No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración”

6.2.- Las actividades no objeto

6.2.1.- 2005: introducción y exclusión de las actividades que no sean objeto del IVA

Para 2005, por modificaciones publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se introdujo por primera ocasión en ley, las actividades que no sean objeto del

impuesto al valor agregado. El penúltimo párrafo de la fracción I del artículo 4, es claro respecto al tratamiento de las mismas cuando señala que: “En ningún caso será acreditable el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente o el que haya pagado en la importación, tratándose de erogaciones por la adquisición de bienes, de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se utilicen en la realización de las actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley.”

El artículo 4, Fracción II inciso b) y Fracción II inciso d).2. especifican que el monto pagado de IVA de las erogaciones (para inversiones o no inversiones) destinadas para obtener ingresos exentos o para actividades que no sean objeto del IVA, no forman parte del IVA acreditable; no es IVA acreditable.

Los numerales en cita se modifican, excluyendo las actividades que no sean objeto del Impuesto, según diario Oficial de la federación del 07/06/2005

6.2.2. Reintroducción de las actividades no objeto del IVA

En la reforma del IVA de 2022, se adicionó un nuevo artículo (4o.-A) que incorpora los actos o actividades no objeto del IVA, los cuales tienen un efecto negativo en la determinación de la proporción del acreditamiento, conforme a la mecánica prevista en el artículo 5. Esta reforma tenía como intención otorgar claridad en el procedimiento de acreditamiento; sin embargo, su aplicación resulta en la reducción de la proporción del IVA acreditable para los contribuyentes que se encuentran en este supuesto, ahora considerados como no afectos al IVA.

El artículo 4 de la Ley del IVA señala que el acreditamiento es el derecho del contribuyente para recuperar el IVA que le fue trasladado del pago que hizo de gastos estrictamente indispensables para su actividad. Cuando éste realice actividades mixtas, es decir, gravadas y exentas, solo podrá acreditar el porcentaje correspondiente a la actividad gravada, tal como lo regula el artículo 5 de la LIVA.

El artículo 4o.-A agregó el término “no objeto” lo que elimina el derecho de acreditamiento para quienes realizan actividades fuera del territorio nacional.

“Artículo 4o.-A. Para los efectos de esta Ley, se entiende por actos o actividades no objeto del impuesto, aquéllos que el contribuyente no realiza en territorio nacional conforme a lo establecido en los artículos 10, 16 y 21 de este ordenamiento, así como aquéllos diferentes a los establecidos en el artículo 1o. de esta Ley realizados en territorio nacional, cuando en los casos mencionados el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones, para cuya obtención realiza gastos e inversiones en los que le fue trasladado el impuesto al valor agregado o el que hubiera pagado con motivo de la importación.”

Respecto al artículo anterior, tenemos la siguiente Jurisprudencia firme obligatoria que

Suprema Corte de Justicia de la Nación
Registro digital: 2031008
Instancia: Primera Sala
Undécima Época
Materias(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: 1a./J. 225/2025 (11a.)
Fuente: Semanario Judicial de la Federación.
Tipo: Jurisprudencia

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO SON OBJETO DE ESE IMPUESTO NO PUEDEN FORMAR PARTE DE LA MECÁNICA DE SU ACREDITAMIENTO.

Hechos: La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que deben pagar ese impuesto las personas que realicen, en el territorio nacional, alguno de los actos o actividades que establece el artículo 1o. de esa ley.

En términos generales, el impuesto al valor agregado es una contribución que grava los actos en cada fase de la cadena productiva hasta llegar al consumidor final. Es decir, que el impuesto se va trasladando en cada paso de la cadena productiva para que lo pague el consumidor final. Se denomina “impuesto acreditable” el que es pagado al proveedor dentro de la cadena productiva, y “por acreditar”, el que habrá de pagarse posteriormente al proveedor. A esas acreditaciones se les conoce como “mecánica de acreditamiento”.

Esa mecánica de acreditamiento permite que el impuesto, que se va pagando en cada paso de la cadena productiva, no lo asuma el proveedor, sino que se traslade hasta el consumidor final. A partir del dos mil veintidós, se modificó la Ley del Impuesto al Valor Agregado para definir qué debe entenderse por “actos o actividades no objeto del impuesto”, dentro de las que incluyó las actividades que se realizan en el extranjero y aquellas diferentes a las previstas en el artículo 1o. de la misma ley, además de precisar que dichas actividades no son susceptibles de acceder a la mecánica del acreditamiento del tributo.

Ese cambio evita que se altere la secuencia de acreditamiento y traslados mediante actividades por las que no se paga el impuesto.

En el caso tenemos que una empresa dedicada al abastecimiento de materias primas, partes, componentes y empaques para maquiladoras promovió un juicio de amparo en el que reclamó

ese cambio en la Ley del Impuesto al Valor Agregado que le impide incorporar en la secuencia de acreditamiento actos y actividades desarrolladas fuera del país o distintas al catálogo de supuestos que causan el impuesto conforme al artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La empresa argumentó que esa modificación afecta los principios de proporcionalidad y equidad tributaria porque desde su óptica, impide el acreditamiento de actos o actividades que, a pesar de realizarlas fuera del país, son parte de su cadena productiva.

El Juez de Distrito sobreseyó en el juicio al considerar que la empresa no demostró la aplicación de las normas reclamadas, decisión que fue recurrida por la empresa a través del recurso de revisión. El Tribunal Colegiado revocó el sobreseimiento decretado y remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el problema de constitucionalidad planteado.

Criterio jurídico: El hecho de que los actos que no son objeto del impuesto al valor agregado queden fuera de la mecánica del acreditamiento de esa contribución, es acorde con el principio de equidad tributaria, ya que los contribuyentes que realizan enajenaciones en el territorio nacional y aquellos que las efectúan en el extranjero no se encuentran en circunstancias similares para efectos del acreditamiento.

A su vez, se respeta el principio de proporcionalidad porque las personas que realizan las actividades no gravadas por el impuesto al valor agregado no están obligadas a enterar el tributo, por lo que tampoco pueden acreditar cantidad alguna ante el fisco.

Justificación: Los actos o actividades no objeto del impuesto al valor agregado, entre otras, por realizarse en el extranjero, no causan ese impuesto, por lo que no pueden incluirse en la mecánica del acreditamiento.

Dicha exclusión es acorde al principio de equidad tributaria, que consiste en que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica. En ese sentido, la enajenación de bienes en el territorio nacional constituye una actividad gravada para efectos del impuesto al valor agregado, por lo que sí causa el impuesto y los contribuyentes tienen derecho al acreditamiento, mientras que la enajenación realizada en el extranjero no está sujeta al pago del impuesto referido y, por tanto, los contribuyentes no son sujetos del impuesto ni tienen derecho al acreditamiento.

Asimismo, se respeta el principio de proporcionalidad tributaria, consistente en que los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de cada persona. En ese sentido, los contribuyentes que realizan actividades no gravadas por el impuesto al valor agregado no están obligados a enterar ese impuesto por esas operaciones, por lo que, en congruencia con el principio de continuidad de la cadena productiva y la propia mecánica del impuesto, no pueden beneficiarse del acreditamiento, sino que deben considerarse como consumidores finales. Lo contrario implicaría un enriquecimiento sin causa a favor de un contribuyente ajeno al proceso productivo de donde deriva la riqueza gravada.

PRIMERA SALA.

Amparo en revisión 616/2022. Sumitomo Corporation de México, Sociedad Anónima de Capital Variable. 17 de mayo de 2023. Cinco votos de la Ministra Ana Margarita Ríos Farjat y los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Juan Luis González Alcántara Carrancá, Alfredo

Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Ana Margarita Ríos Farjat.
Secretario: Juan Jaime González Varas.

Tesis de jurisprudencia 225/2025 (11a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de trece de agosto de dos mil veinticinco.

Esta tesis se publicó el viernes 22 de agosto de 2025 a las 10:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 25 de agosto de 2025, para los efectos previstos en el punto noveno del Acuerdo General Plenario 1/2021.

Como se desprende de la anterior Jurisprudencia, los “actos o actividades no objeto del impuesto”, son nuevamente retomadas para el año de 2022 y dentro de ellas quedan incluidas las actividades que se realizan en el extranjero y aquellas diferentes a las previstas en el artículo 1o. de la misma ley, además de precisar que dichas actividades no son susceptibles de acceder a la mecánica del acreditamiento del tributo.

Ese cambio evita que se altere la secuencia de acreditamiento y traslados mediante actividades por las que no se paga el impuesto.

6.3.- Sujetos fiscalmente exentos del IVA, dedicados a la enseñanza

El artículo 31 de la Constitución Mexicana establece que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la federación de manera proporcional y equitativa.

La Ley del IVA estipula que están obligadas al pago del impuesto las personas que realicen enajenación de bienes presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios. Sin embargo, existen sujetos que no son contribuyentes del impuesto, ya que se trata de sujetos exentos.

La exención se refiere a cuando un producto o actividad no está sujeto al pago de un impuesto. Los fines de la exención pueden deberse a diversas circunstancias, tal como señala Paura G, J (1998, p132)

- Exenciones hacia Entes Públicos: el efecto de esta se observa en un beneficio social o público al dárseles otro uso a las erogaciones que se utilizarían para estos

efectos. Los Entes Públicos con la exención de impuestos disponen de mayores recursos financieros para el cumplimiento de sus objetivos.

- Exención hacia Entes Privados: este se ve reflejado en una mayor fuente de operaciones mercantiles que generan o reditúan beneficios indudables para el país, ya que la productividad será a un costo menor y el precio será más económico para el público en general.

- Exenciones hacia el Público en General: son las que se realizan en beneficio directo del consumidor final, ya sea por el giro del producto, actividad que se desarrolla o en ocasiones en función de las condiciones económicas del propio contribuyente.

En conclusión, el propósito de la exención se puede concluir que es con el fin de proporcionar y garantizar el interés social de la población.

El artículo 15 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, establece los servicios por los que no se pagará el impuesto y en su fracción cuarta nos dice que dentro de ellos están los servicios de enseñanza.

Dicho numeral, a su literalidad, señala:

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

...

IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Es de observar que la exención en tratándose de servicios de enseñanza se condicionan a que se tenga autorización reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo a la Ley General de Educación.

Por la razón anterior adelante se hace el estudio de la Ley General de Educación, la Ley General de educación superior y las normas relacionas con las mismas que contemplan el sistema educativo, los niveles de estudio que lo conforman; así como los sujetos que pueden impartir la educación diferenciando cuando se requiere autorización y cuando se requerirá reconocimiento, así como los requisitos para obtener por parte del Estado la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios y el trámite de obtención y conservación.

7.- LEY GENERAL DE EDUCACIÓN; LEY GENERAL DE EDUCACION SUPERIOR Y NORMAS SECUNDARIAS RELACIONADAS

Es conveniente recordar que el artículo 3º. Constitucional, en su fracción VII, contempla como sujetos encargados de impartir educación a los particulares quienes: "... podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades" si obtienen previamente autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios conforme a las leyes aplicables, según se estipula en la fracción VI, primer párrafo e inciso b) de la misma fracción del Artículo 3º., constitucional. Lo anterior lo mencionamos en el punto 4.1.4., que por su importancia conviene recordar:

"4.1.4.- Autorización o reconocimiento de validez de estudios, en los términos que establezca la ley.

El Constituyente señala, desde la norma suprema, los casos en que se requiere autorización o reconocimiento por parte del estado para quienes impartan educación.

Autorización;

En el caso de la educación inicial, preescolar, primaria, secundaria y normal, los particulares deberán:

Primero. - Impartir educación con apego a los mismos fines y criterios que señala el numeral 3º. Constitucional, así como cumplir los planes y programas a que dicho artículo especifica y delinea.

Segundo. - Obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del poder público, en los términos que establezca la ley;

Reconocimiento:

Tratándose educación distinta a los tipos y modalidades anteriores, se requerirá el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares. El reconocimiento lo otorgará y retirará el Estado, en los términos que establezca la ley." (supra, p.-),

Por otra parte, es el caso que tanto la LIVA como la LISR, para la procedencia de la exención del impuesto que respectivamente contemplan, establecen la siguiente condición:

LIVA, Fracción IV, del numeral 15: [Estarán exentos] “... la prestación de los siguientes servicios: [...] Los de enseñanza que preste[n] los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, ...”

LISR Fracción X el art.79: [Están exentas] “... las siguientes personas morales: “Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación,”

Observando el contenido de las normas que hemos recordado, hablan de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios: “en los términos que establezca la ley”, dice la Constitución; y, “en los términos de la Ley General de Educación...”, señalan tanto la LIVA como LISR. Es por esto que es imprescindible ubicar el marco normativo en las leyes educativas: el sistema educativo nacional; los sujetos que lo integran e imparten educación; los diversos niveles de educación que lo integran; qué niveles educativos requieren autorización y cuáles requieren reconocimiento. Además, ubicado lo anterior, aludir al trámite, ya se de autorización o de reconociendo. Lo anterior lo hacemos en los siguientes apartados de este capítulo terminándolo ubicando qué instituciones educativas, en el estado de Querétaro, que cuentan con autorización o reconocimiento de validez oficial

7.1. Elementos normativos en las leyes generales de educación

7.1.1. Concepto de Leyes Generales

El Pleno de la Suprema Corte⁷ ha definido a las denominadas Leyes-Generales o Leyes-Marco, como aquellas que expide el Congreso para cumplir con dos propósitos simultáneos:

⁷ Controversia constitucional 29/2000.

"1. Distribuir competencias entre la Federación y los Estados otorgando las bases para el desarrollo de las leyes locales correlativas; y,

2. Establecer el régimen federal para regular la acción de los poderes centrales en la materia de que se trate."

A su vez, la Primera Sala, en jurisprudencia firme, define a las Leyes Generales, como:

"... no las federales que regulan las atribuciones conferidas a determinados órganos con el objeto de trascender únicamente al ámbito federal, sino las emitidas por el Congreso de la Unión con base en cláusulas constitucionales que lo obligan a dictarlas, de manera que una vez promulgadas y publicadas, deben aplicarse por las autoridades federales, locales, del Distrito Federal y municipales."⁸

En el caso concreto, el constituyente permanente, en las modificaciones al artículo 3º. Constitucional, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 15 de mayo de 2019, en su artículo séptimo transitorio señaló:

“Sexto. El Congreso de la Unión deberá expedir las Leyes Generales en materia de Educación Superior y de Ciencia, Tecnología e Innovación a más tardar en el año 2020.”

El séptimo transitorio señaló un plazo de 180 días al Congreso de la Unión, para emitir, con base en las leyes generales, las leyes federales; y, a los congresos locales se les otorgó, acorde con el octavo transitorio, un plazo de un año, para emitir sus legislaciones en materia educativa,

Las leyes generales derivadas de dichas modificaciones son:

⁸ Cfr.: Época: Novena Época. Registro: 168977 . Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Septiembre de 2008. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a./J. 74/2008. Página: 159 .

LEY GENERAL DE EDUCACIÓN. Ley publicada en el Número 23 del Diario Oficial de la Federación, el lunes 30 de septiembre de 2019.

LEY GENERAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR. Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación, el martes 20 de abril de 2021 y que abrogó la Ley para la Coordinación de la Educación Superior, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y dejó sin efectos los reglamentos, acuerdos y disposiciones de carácter general contrarias al Decreto de 20 de abril de 2021.

De las dos leyes generales en materia de educación que se han mencionado en cuanto a su surgimiento, se cita el marco normativo que interesa para el tema en estudio

Tabla 9. - Las leyes generales de educación, marco normativo fundamental

Ordenamiento	Artículo	Contenido
Ley General de Educación.	1, segundo párrafo	Objeto de la ley, regular a quienes imparten educación, incluyendo a "los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, la cual se considera un servicio público y estará sujeta a la rectoría del Estado"
	7, último párrafo	La educación impartida por los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, se sujetará a lo previsto en la fracción VI del artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y al Título Décimo Primero de esta Ley.
	15	Contempla los Fines de la educación que imparten los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios
	16	Bases de la educación que impartan los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios
	30	Artículo 30. Los contenidos de los planes y programas de estudio de la educación que impartan ... los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios
	31	los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios forman parte del Sistema Educativo Nacional
	34	Artículo 34. En el Sistema Educativo Nacional participarán, con sentido de responsabilidad social, los actores, instituciones y procesos que lo componen y será constituido por: VIII. Las instituciones de los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios;

Ordenamiento	Artículo	Contenido
	35, 37, 44, 45 y 47	tipos, niveles, modalidades y opciones educativas dentro del sistema nacional educativo. Servicios de cada tipo y nivel
	84	Artículo 84. La educación que imparta el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, utilizará el avance de las tecnologías de la información, comunicación, conocimiento y aprendizaje digital, como un complemento de los demás materiales educativos, incluidos los libros de texto gratuitos.
	98	Artículo 98. Los planteles educativos constituyen un espacio fundamental para el proceso de enseñanza aprendizaje, donde se presta el servicio público de educación por parte del Estado o por los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios.
	99	Artículo 99. Los muebles e inmuebles destinados a la educación impartida por el Estado y los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios, así como los servicios e instalaciones necesarios para proporcionar educación, forman parte del Sistema Educativo Nacional.
	149	Obligaciones de Los particulares que impartan educación con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudio
Ley General de Educación Superior	6	(conceptos legales de): V. Autorización, VIII. Gratuidad, IX. Instituciones públicas de educación superior con autonomía constitucional y legal, X. Instituciones públicas de educación superior, XI. Instituciones particulares de educación superior, XIII. Reconocimiento de validez oficial de estudios
	14, Párrafo Tercero	autenticación DE certificados, diplomas, títulos ... que expidan los particulares,
	20 y 22-VIII	ARTÍCULO 22, FRACCION VIII: El Sistema Nacional de Educación Superior LO COMPONEN E INTEGRAN TAMBIEN: VIII. Las instituciones particulares de educación superior con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios;
	29, 30 y 31	OBJETO integración y clasificación DE La educación superior universitaria, tecnología y normal; Sujetos o instituciones que la imparten
	69 Párrafos 2 a 5	Párrafo segundo: Instituciones educativas que requieren de autorización; Párrafo tercero: Instituciones que requieren reconocimiento y que se remiten a capítulo II de ley; Párrafos 4 y 5: Obligación de registrarse y Obligación de refrendar autorización o reconocimiento
	71 a 76 y legislación secundaria	Del reconocimiento de validez oficial de estudios (REVOE'S)

Fuente. - Elaboración propia con base en la normatividad citada de la LGE

7.2.- tipos, niveles, servicios, modalidades y opciones educativas

7.2.1. tipos, niveles, modalidades y opciones educativas

La Ley General de Educación señala que el sistema educativo nacional está organizado por tipos, niveles, modalidades y opciones educativas, acordes a la siguiente tabla.

Tabla 10. - tipos, niveles, modalidades y opciones educativas dentro del sistema educativo nacional

El Sistema Educativo Nacional se organizará en tipos, niveles, modalidades y opciones educativas, conforme a lo siguiente:	
Tipos,	los de educación básica, medio superior y superior;
Niveles,	los que se indican para cada tipo educativo en esta Ley;
Modalidades,	la escolarizada, no escolarizada y mixta
Opciones educativas,	las que se determinen para cada nivel educativo ..., entre las que se encuentran la educación abierta y a distancia.
- También se consideran parte del Sistema Educativo Nacional la formación para el trabajo (Estos planteles quedarán bajo la dirección administrativa de la autoridad educativa local, Art. 82), la educación para personas adultas, la educación física y la educación tecnológica. - La educación especial buscará la equidad y la inclusión, la cual deberá estar disponible para todos los tipos, niveles, modalidades y opciones educativas establecidas en esta Ley.	

Fuente. - Arts. 35 y 82 de la ley general de educación

7.2.2. Los niveles y servicios de los diversos tipos de educación

Los servicios de enseñanza correspondientes a cada uno de los diversos niveles de educación básica, media superior y superior, son los que de manera condensada se detallan en la siguiente tabla

Tabla 11. - Niveles y servicios de los diversos tipos de educación

Del tipo de educación básica (Art. 35 y 37)	
Niveles	servicios
inicial	Inicial escolarizada y no escolarizada;
preescolar	Preescolar general, indígena y comunitario;
primaria	Primaria general, indígena y comunitaria;

secundaria	Secundaria, entre las que se encuentran la general, técnica, comunitaria o las modalidades regionales autorizadas por la Secretaría;
	Secundaria para trabajadores, y
	Telesecundaria.
	De manera adicional, se considerarán aquellos para impartir educación especial, incluidos los Centros de Atención Múltiple.
Del tipo de educación media superior (arts. 44 y 45)	
Niveles	servicios
- bachillerato, - profesional técnico bachiller y los demás equivalentes a éste	Bachillerato General;
	Bachillerato Tecnológico;
	Bachillerato Intercultural;
	Bachillerato Artístico;
	Profesional técnico bachiller;
	Telebachillerato comunitario;
	Educación media superior a distancia, y
	Tecnólogo
Podrán impartirse con la modalidad de: - Educación dual con formación en escuela y empresa. - Educación no escolarizada (integrada,... por el Servicio Nacional de Bachillerato en Línea y aquellos que operen con base en la certificación por evaluaciones parciales).	
Del tipo de educación superior (47)	
niveles	Servicios
Licenciatura	Los servicios de enseñanza con las modalidades y opciones educativas implementadas para cada nivel
opciones terminales previas a la conclusión de la licenciatura	
especialidad	
maestría	
doctorado	
la educación normal en todos sus niveles y especialidades.	

Fuente. - Elaboración propia con base en los arts. 35, 37, 44, 45 y 47 de la ley general de educación

7.3.- El sistema educativo nacional; el Sistema Nacional y los Sistemas Locales de Educación Superior

7.3.1. Sistema Educativo Nacional

La Ley General de Educación, incluye dentro del Sistema Educativo Nacional, la prestación de servicios de enseñanza, desde la educación básica hasta la superior; y, define a dicho sistema de la manera siguiente

“El Sistema Educativo Nacional es el conjunto de actores, instituciones y procesos para la prestación del servicio público de la educación que imparta el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, desde la educación básica hasta la superior, así como por las relaciones institucionales de dichas estructuras y su vinculación con la sociedad mexicana, sus organizaciones, comunidades, pueblos, sectores y familias.” (Art. 30 LGE)

7.3.2. Del Sistema Nacional y los Sistemas Locales de Educación Superior

El Sistema Educativo Nacional incluye a la: 1) educación básica, 2) media superior y 3) superior. De la última, la superior: “forma parte del Sistema Educativo Nacional para el cumplimiento de los principios, fines y criterios previstos en el artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” Artículo 20 (LGES).

A su vez, la educación superior, da origen al Sistema Nacional de Educación Superior que el segundo párrafo del artículo 20 de la LGES define de la siguiente Manera:

Tabla 12. - Concepto de Sistema Nacional de Educación Superior, instituciones que lo integran y los sistemas locales

El Sistema Nacional de Educación Superior	concepto	instituciones que lo integran y los sistemas locales (Art. 22, LGES)
---	----------	--

	Es el conjunto orgánico y articulado de actores, instituciones y procesos para la prestación del servicio público de educación superior que imparta el Estado, sus órganos descentralizados y organismos descentralizados, así como los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios y todos aquellos elementos que contribuyen al cumplimiento de los fines de la educación superior.	... VI. Las universidades e instituciones de educación superior a las que la ley otorga autonomía; VII. Las instituciones de educación superior del Estado, sus organismos descentralizados y descentralizados, así como los subsistemas en que se organice la educación superior; VIII. Las instituciones particulares de educación superior con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios; X. Los sistemas locales de educación superior;
--	--	--

Fuente. - Elaboración propia con base en las normas citada de la ley general de educación superior

7.3.3. Los subsistemas de la educación superior

Las Instituciones que integran el Sistema Nacional de Educación Superior, se contemplan desde las mismas leyes generales de educación, conformando tres subsistemas: el universitario, el tecnológico y el de escuelas normales y de formación docente, especificándose el fin general de dicho sistema nacional y el objeto específico de cada subsistema, como se detalla en la siguiente tabla.

TABLA 13.- Subsistemas de Educación Superior

Sistema Nacional de Educación Superior	SUBSISTEMAS	Fin	objeto
	universitario,	garantizar una oferta educativa con capacidad de atender las necesidades nacionales, regionales, estatales y locales, además de las prioridades específicas de formación de profesionistas, investigadoras e investigadores para el desarrollo sostenible del país.	la formación integral de las personas para el desarrollo armónico de todas sus facultades, la construcción de saberes, la generación, aplicación, intercambio y transmisión del conocimiento, así como la difusión de la cultura y la extensión académica en los ámbitos nacional, regional y local, que faciliten la incorporación de las personas egresadas a los sectores social, productivo y laboral.
	tecnológico y		la formación integral de las personas con énfasis en la enseñanza, la aplicación y la vinculación de las ciencias, las ingenierías y la tecnología con los sectores productivos de bienes y servicios, así como la investigación científica y tecnológica.
	de escuelas normales y formación docente, en sus diferentes modalidades,		Formar de manera integral profesionales de la educación básica y media superior, en los niveles de licenciatura, especialidad, maestría y doctorado, comprometidos con su comunidad y con responsabilidad social para contribuir a la construcción y desarrollo de una sociedad justa, inclusiva y democrática;

Fuente. - Elaboración propia Con Base En Artículos 28, 29, 30 y 31 De Lges

7.3.4. universidades e instituciones de educación superior correspondientes a cada uno de los subsistemas de la educación superior y los sujetos que en ellos imparten enseñanza.

Cada uno de los tres subsistemas del Sistema Nacional de Educación Superior (Universitario; Tecnológico; Normal y de formación docente) está integrado por las universidades, instituciones, escuelas normales (públicas, privadas, rurales) y de actualización del magisterio (SUJETOS QUE IMPARTE LA EDUCACIÓN SUPERIOR), que se detallan y clasifican de acuerdo a su naturaleza jurídica, en la siguiente tabla

Tabla 14. - Subsistemas Universitario; tecnológico; y, de Escuelas Normales e Instituciones de Formación Docente

No.	Subsistema Universitario	Subsistema Tecnológico
	I. En el ámbito federal: (y) II. En el ámbito de las entidades federativas:	X
1	a) Universidades e instituciones de educación superior autónomas por ley;	X
2	b) Universidades e instituciones de educación superior constituidas como organismos descentralizados distintos a los que la ley otorga autonomía;	X
2A	a NIVEL ESTATAL TAMBIEN "Quedan comprendidas en este rubro las universidades interculturales, las universidades públicas estatales con apoyo solidario o equivalentes;"	
2B	IGUALMENTE, EN EL SUBSISTEMA TECNOLÓGICO ESTATAL "Quedan comprendidas en este rubro las universidades tecnológicas, las universidades politécnicas, los institutos tecnológicos descentralizados o equivalentes";	X
3	c) Universidades e instituciones de educación superior constituidas como órganos desconcentrados de una dependencia de alguno de los poderes de la Federación; ó "de alguno de los poderes de una entidad federativa,	X
4	d) Aquellas a través de las cuales una dependencia de alguno de los poderes de la Federación (ó "de alguno de los poderes de una entidad federativa" que) imparte el servicio de educación superior en forma directa, y	
4A	EN EL SUBSISTEMA TECNOLÓGICO ESTATAL SE INCLUYEN "d) Instituciones municipales de educación superior,"	X
5	e) Instituciones de educación superior distintas a las anteriores y subsidiadas mayoritariamente por la Federación; (esto, solo a nivel federal)	
5A	EN EL SUBSISTEMA TECNOLÓGICO ESTATAL SE INCLUYEN e) Aquellas a través de las cuales una dependencia de alguno de los poderes de una entidad federativa imparte el servicio de educación superior en forma directa, y	X
6	III. Instituciones de educación superior establecidas por los municipios;	

7	EN EL SUBSISTEMA TECNOLÓGICO ESTATAL SE INCLUYEN III. Instituciones particulares de educación superior creadas por particulares con reconocimiento de validez oficial de estudios.	x
8	IV. Universidades e instituciones públicas comunitarias de educación superior;	son aquellas que se organizan a partir de acuerdos establecidos entre las autoridades federales, de las entidades federativas o los municipios, con comunidades organizadas;
9	V. Universidades e instituciones particulares de educación superior,	son aquellas creadas por particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. Quedan comprendidas en este apartado, aquellas instituciones particulares de educación superior de sostenimiento social y comunitario;
10	VI. Instituciones de educación superior reconocidas en México mediante convenios o tratados internacionales, y	
11	VII. Centros Públicos de Investigación,	son aquellas entidades paraestatales de la Administración Pública Federal o de alguna entidad federativa, que de acuerdo con su instrumento de creación tienen como objeto predominante realizar actividades de investigación científica, tecnológica y humanística, cuentan con programas de formación en el tipo superior y realizan actividades de vinculación con los sectores social y productivo, extensión y difusión académica.
Subsistema de Escuelas Normales e Instituciones de Formación Docente		
12, 12A 13 14 15	está integrado por [12] las escuelas normales públicas y [12ª] particulares del país, [13] las universidades pedagógicas, [14] las normales rurales y [15] los centros de actualización del magisterio.	

Fuente, elaboración propia con base en artículos 29, 30 Y 31 de LGES

7.4. La autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo con la Ley General de Educación

Desde la educación básica hasta la superior, los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, pueden impartir los servicios de

enseñanza, pues los particulares que imparten educación, son parte del Sistema Educativo Nacional y el artículo 31 de la LGE, los contempla como actores del mismo y hace el señalamiento de que pueden impartir educación en todos sus niveles, al estipular que “los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, desde la educación básica hasta la superior,”

A su vez, el numeral 146 del ordenamiento en cita, señala categórica y claramente:

“Artículo 146. Los particulares podrán impartir educación considerada como servicio público en términos de esta Ley, en todos sus tipos y modalidades, con la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios que otorgue el Estado, ...

Por lo que concierne a la educación inicial, preescolar, la primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado, tratándose de estudios distintos de los antes mencionados podrán obtener el reconocimiento de validez oficial de estudios.”

De las dos normas citadas podemos concluir que los particulares, pueden impartir servicios de enseñanza desde “la educación básica hasta la superior” (art. 31 LGE); es decir, “en todos sus tipos y modalidades, con la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios que otorgue el Estado, ... (art 146 LGE)

De lo anterior resulta concluyente que: Particulares, autorización y reconocimiento de validez oficial de estudios, son conceptos claves que giran en torno a los tipos y niveles de educación; por ello en el siguiente apartado abordamos los tipos y niveles de educación que requieren autorización o reconocimiento y más adelante los conceptos de particulares, autorización y reconocimiento de validez oficial de estudios

7.4.1.- Tipos y niveles de educación que requieren autorización o reconocimiento.

Tres son los tipos de educación: Básica, Media Superior y Superior y los diversos niveles de la educación que corresponden a cada tipo, son los que especifica la Ley General de Educación, cuando dispone que:

- "La educación básica está compuesta por el nivel inicial, preescolar, primaria y secundaria. Los servicios que comprende este tipo de educación, entre otros, son: Inicial escolarizada y no escolarizada" (artículo 37, primero y segundo párrafos, fracción I);
- La educación media superior "comprende los niveles de bachillerato, de profesional técnico bachiller y los equivalentes a éste, así como la educación profesional que no requiere bachillerato o sus equivalentes" (artículo 44, primer párrafo) y los servicios educativos que se pueden ofrecer son, entre otros, los siguientes: Bachillerato General; Bachillerato Tecnológico; Bachillerato Intercultural; Bachillerato Artístico; Profesional técnico bachiller; Telebachillerato comunitario; Educación media superior a distancia, y Tecnólogo. "Estos servicios se podrán impartir en las modalidades y opciones educativas señaladas en la presente Ley, como la educación dual con formación en escuela y empresa. La modalidad no escolarizada estará integrada, entre otros servicios, por el Servicio Nacional de Bachillerato en Línea y aquellos que operen con base en la certificación por evaluaciones parciales." (artículo 45).
- La educación superior; "Está compuesta por la licenciatura, la especialidad, la maestría y el doctorado, así como por opciones terminales previas a la conclusión de la licenciatura. Comprende también la educación normal en todos sus niveles y especialidades." (artículo 47).

La Ley General de Educación Superior, respecto a los servicios educativos de este tipo que prestan los particulares, los menciona en su artículo 22 cuando dice

que el sistema Nacional de Educación Superior lo integran, entre otros actores e instituciones: “VIII. Las instituciones particulares de educación superior con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios; X. Los sistemas locales de educación superior;” (Artículo 22, fracciones VIII y X) especificándose en los artículos 29, 30 y 31 que el Sistema Nacional de Educación Superior se conforma por tres Subsistemas. EL Universitario, el Tecnológico y el de escuelas normales y formación docente, en sus diferentes modalidades; y puntualizando que en esto subsistemas, además del Estado, los particulares participan en este Tipo de Educación, prestando los siguientes servicios:

- En el subsistema tecnológico estatal se incluyen los servicios de enseñanza superior prestados a través de las “III. Instituciones particulares de educación superior creadas por particulares con reconocimiento de validez oficial de estudios.” (artículo 29, fracción III)
- Los servicios de educación superior prestados a través de “Universidades e instituciones particulares de educación superior” las que son definidas como “aquellas creadas por particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. Quedan comprendidas en este apartado, aquellas instituciones particulares de educación superior de sostenimiento social y comunitario;” y
- Los servicios de educación superior prestados en el Subsistema de Escuelas Normales e Instituciones de Formación Docente, integrado, entre otras instituciones por las escuelas normales particulares del país (artículo 31)
- Los servicios de enseñanza del tipo superior, en todos sus tipos y modalidades que además de los específicamente señalados en la LGES, y que son los anteriormente puntualizados. Como se recordará, dicha autorización genérica la encontramos en constitución y en ley. (artículo 3º, fracción VI CPEUM; y, artículo 54 LGE)

7.4.2. Servicios de enseñanza proporcionados por los particulares, que requieren de autorización o reconocimiento,

Esta exentos los servicios: “de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.” (artículo 15, fracción IV de la LIVA)

Los servicios de enseñanza que presten “los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación” están sujetos a una condición para estar exentos: “que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios”.

¿Cuándo, dichos servicios requieren de autorización, cuándo requieren de reconocimiento? Estas interrogantes se contestan en los siguientes su apartados

7.4.2.1. Servicios que requieren Autorización: educación básica y normal

La autorización expresa del Estado, se requiere, para la prestación de servicios educativos concernientes a la educación inicial, preescolar, la primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica. Dicha autorización deberá obtenerse previamente, en cada caso. Así se estipula en el segundo párrafo del Art. 146 de la LGE cuando dice:

“Por lo que concierne a la educación inicial, preescolar, la primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado.”

Como ya sabemos, los niveles de educación inicial, preescolar, la primaria, la secundaria, integran, el tipo de educación básica conforme al Art. 35 de la LGE y desde el primer párrafo del Art. 3º. constitucional se contemplan.

La “educación normal y demás para la formación de maestros de educación básica”, es uno de los niveles del tipo de educación superior, de acuerdo al artículo primer párrafo del art. 47 de la LGE que la contempla como “educación normal en todos sus niveles y especialidades.”

El Segundo párrafo del Artículo 69 de la LGES, confirma que para proporcionar los servicios educativos del nivel de educación superior consistente en “educación normal y demás para la formación docente de educación básica” se requiere autorización previa y expresa, pues nos dice:

“Artículo 69...

Por lo que concierne a la educación normal y demás para la formación docente de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado, la cual surtirá efectos a partir de su otorgamiento por parte de la autoridad educativa correspondiente o la institución facultada para ello y se otorgará conforme a las disposiciones de la Ley General de Educación y los lineamientos que expida la Secretaría para tal efecto.”

7.4.2.2.- Servicios de enseñanza proporcionados por los particulares, que requieren de reconocimiento; por exclusión, son los que no requieren autorización.

Los artículos 3o., fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 54 de la Ley General de Educación establecen que los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades y que **el Estado**, tratándose de estudios distintos a los de preescolar, primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, otorgará y retirará el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares.

En la Ley General de Educación Superior Se reitera la necesidad de reconocimiento, cuando nos dice en su numeral 69:

Artículo 69. Los particulares podrán impartir educación del tipo superior considerada como servicio público en términos de esta Ley, en todos sus niveles y modalidades, con la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos dispuestos por el artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta Ley, la Ley General de Educación en lo que corresponda y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Por lo que concierne a la educación normal y demás para la formación docente de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado, la cual surtirá efectos a partir de su otorgamiento por parte de la autoridad educativa correspondiente o la institución facultada para ello y se otorgará conforme a las disposiciones de la Ley General de Educación y los lineamientos que expida la Secretaría para tal efecto.

Tratándose de estudios distintos a los del párrafo anterior, se estará a lo dispuesto en el Capítulo II del presente Título y, en lo que corresponda, a la Ley General de Educación.

Los particulares que impartan estudios de tipo superior que obtengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de esta Ley, deberán registrarse ante la autoridad en materia de profesiones, de conformidad con la normatividad aplicable."

7.4.2.3. Conceptos claves de la exención fiscal en servicios de enseñanza: particulares, autorización y reconocimiento

Algo muy similar al artículo 5, fracción IV de la LIVA, nos señala la Ley general de educación cuando dice: "Los particulares podrán impartir educación considerada como servicio público en términos de esta Ley, en todos sus tipos y modalidades, con la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios que otorgue el Estado,"(artículo 146 , primer párrafo LGE)

Particular, autorización y reconocimiento están definidos en las normas relativas a la educación, de manera especial, en la Ley General de Educación, en la Ley General de Educación superior y en los diversos acuerdos que dichas normas autorizan a emitir a la Secretaría de Educación Pública, de los cuales sobresalen los que se detallan en la siguiente tabla.

Tabla.15 - Acuerdos relativos la impartición de enseñanza básica y normal que pueden impartir los particulares

NIVEL	NUMERO Y NOMBRE DEL ACUERDO	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN
Preescolar	Acuerdo número 357 por el que se establecen los requisitos y procedimientos relacionados con la autorización para impartir educación preescolar (A. 357)	13/11/17
Primaria	Acuerdo número 254 por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con la autorización para impartir Educación Primaria (A. 254)	03/06/05
Secundaria	Acuerdo número 255, por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con la autorización para impartir educación secundaria (A. 255)	26/03/99 y 13/04/99
Secundaria técnica	Acuerdo número 276 por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con la autorización para impartir educación secundaria técnica (A. 276)	27/06/00
Normal	ACUERDO número 600 por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con la autorización para impartir educación normal en el Distrito Federal. (A. 600)	19/12/01

Fuente.- Elaboración propia con base en los ordenamientos citados

A propósito, en la Tabla anterior se han especificado los acuerdos que versan sobre los servicios de enseñanza que requiere autorización del Estado (Educación Básica y normal) y en la siguiente tabla se ubican las definiciones que los mismos contienen respecto a los términos Particulares, Autorización y Reconocimiento.

Tabla 16.- Niveles y fundamentos de los Acuerdos que contienen los conceptos de particular, autorización y reconocimiento para servicio de enseñanza que requieren autorización

Nivel y fundamento	Particular	Autorización	Reconocimiento
PREESCOLAR A. 357. ART. 2, F.: VI Y VII	VI. Particular, a la persona física o moral de derecho privado, que solicite o le haya sido otorgada autorización para impartir educación preescolar;	VII. Autorización, al acuerdo previo y expreso de la autoridad educativa que permite al particular impartir educación preescolar, y	
PRIMARIA A. 254: ART. 2. F.VII Y VIII		VII. Autorización, al acuerdo previo y expreso de la autoridad educativa que permite al particular impartir estudios de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica;	VIII. Reconocimiento de validez oficial de estudios, al acuerdo expreso de la autoridad educativa que reconoce la validez a estudios impartidos por un particular, distintos a los de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, y
SECUNDARIA	VI. Particular, a la persona física o moral	VII. Autorización, al acuerdo previo y expreso de	VIII. Reconocimiento de validez oficial de estudios, al

A. 255: ART. 2-F.: VI A VIII	de derecho privado, que solicite o cuente con acuerdo de autorización o de reconocimiento de validez oficial de estudios;	la autoridad educativa que permite al particular impartir estudios de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica;	acuerdo expreso de la autoridad educativa que reconoce la validez a estudios impartidos por un particular, distintos a los de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, y
SECUNDARIA TÉCNICA A. 276: ART. 20.- VI, VII Y VIII	VI. Particular, a la persona física o moral de derecho privado, que solicite o cuente con acuerdo de autorización o de reconocimiento de validez oficial de estudios;	VII. Autorización, al acuerdo previo y expreso de la autoridad educativa que permite al particular impartir estudios de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica;	VIII. Reconocimiento de validez oficial de estudios, al acuerdo expreso de la autoridad educativa que reconoce la validez a estudios impartidos por un particular, distintos a los de primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, y
NORMAL Y DEMÁS A. 600: ART. 2, FRACCIONES IV, VIII Y XIII	VIII. Particular, a la persona física o moral de derecho privado, que solicite o cuente con autorización previa y expresa de la Autoridad Educativa para impartir educación normal;	IV. Autorización, al acuerdo previo y expreso de la Autoridad Educativa que permite al particular impartir educación normal;	XIII. RVOE, al acuerdo expreso de la autoridad educativa que reconoce la validez a estudios impartidos por un particular, distintos a los de preescolar, primaria, secundaria, normal y demás para la formación de maestros de educación básica, y

Fuente. - Elaboración propia con base en las normas citadas

La ley general de educación superior habla del particular en conceptos generales, de la siguiente forma;

“Artículo 6. Para efectos de la presente Ley, se entenderá por:

..

XI. **Instituciones particulares** de educación superior, aquellas a cargo de personas que imparten el servicio de educación superior con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios otorgado en términos de esta Ley;”

Por otra parte, para efectos de la Ley General de Educación Superior, se entiende como Autorización, según la Fracción V del artículo 6:

“...al acuerdo previo y expreso de la autoridad educativa de las entidades federativas que permite a las instituciones particulares impartir estudios de educación normal y demás para la formación docente de educación básica;”

El mismo ordenamiento en cita define lo que se entiende como Reconocimiento de validez oficial de estudios cuando, en su fracción XIII de su artículo 6 señala:

“Artículo 6. Para efectos de la presente Ley, se entenderá por:
...se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate

XIII. Reconocimiento de validez oficial de estudios, a la resolución emitida en términos de esta Ley por las autoridades educativas federal, de las entidades federativas, o bien de las instituciones públicas de educación superior facultadas para ello, en virtud de la cual se incorporan los estudios de educación superior impartidos por un particular al Sistema Educativo Nacional;”

De las normas que han regulado la educación a nivel federal, se han derivado diversas leyes federales que a su vez, han sido el fundamento, para la emisión de diversos acuerdos, por la secretaría de educación pública, sobresaliendo:

El “Acuerdo número 243 por el que se establecen las bases generales de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios”, que con fecha 27 de mayo de 1998, se publicó en el Diario Oficial de la Federación; el cual, establece en su artículo 3o., fracción V que la Secretaría de Educación Pública emitirá los acuerdos específicos que regularán, en lo particular, los trámites para obtener la autorización o el reconocimiento de validez oficial de estudios;

Posteriormente, con fecha 10 de julio de 2000 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Acuerdo número 279 por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con el reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior”

El “Acuerdo número 17/11/17 por el que se establecen los trámites y procedimientos relacionados con el reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior” publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 13 de noviembre de 2017 y en el se definen, en especial, lo referente a los términos de Particular (es) y Reconocimiento

Tabla 17. – Los términos de Reconocimiento y de particular(es) que utiliza el vigente Acuerdo 17/11/17, relativo al reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior

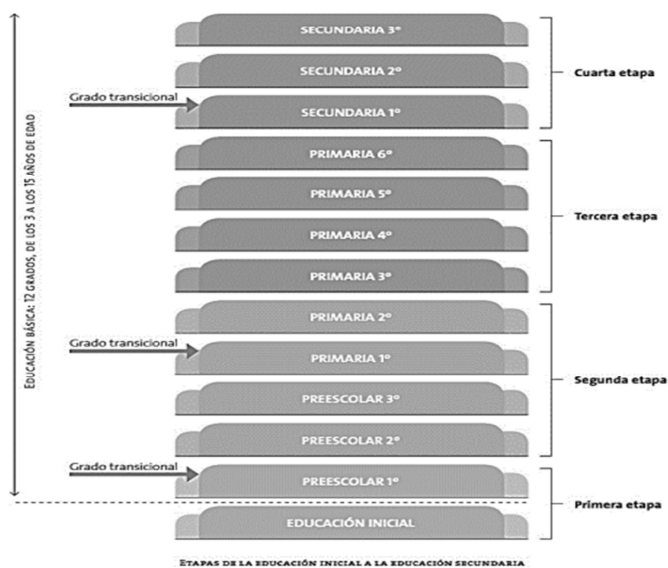
Tipo Educativo y Fundamento	Particular(es)e institución y plantel	Reconocimiento
Educación Superior A. 17/11/17: Art. 2, fracciones XIV, XVII, XVII Y XXVI	XIV. Institución, al particular que cuenta con reconocimiento de validez oficial de estudios, cuyo objeto es la prestación del servicio educativo del tipo superior; XVII.Particular(es), a la persona física o moral de derecho privado, que solicite o cuente con acuerdo de reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior; XVIII. Plantel(es), a las Instalaciones y, en su caso, Instalaciones especiales, destinadas por el Particular para realizar actividades relacionadas con el servicio educativo y que satisfacen invariablemente las condiciones de higiene, de seguridad y pedagógicas a que se refiere el presente Acuerdo y demás disposiciones jurídicas aplicables;	XXVI. RVOE, a la resolución de la Autoridad Educativa Federal que reconoce la validez oficial de estudios del tipo superior impartidos por un Particular;

Fuente.- Elaboración propia con base en el artículo 2 del Acuerdo 17/11/17

7.5. ¿quién otorga la autorización que requiere la educación básica y normal?

La educación básica abarca la formación escolar de los niños desde los tres a los quince años de edad y se cursa a lo largo de doce grados, distribuidos en tres niveles educativos: tres grados de educación preescolar, seis de educación primaria y tres de educación secundaria. Estos tres niveles, a su vez, están organizados en cuatro etapas, como se muestra en la siguiente figura

Figura 6. - De la educación inicial a la educación secundaria, etapas.



Fuente.- Ilustración retomada del DOF DEL 11 de octubre de 2017 (Segunda Sección) p. 23

Respecto a la educación inicial, en el ACUERDO número 07/03/22 por el que se emite la Política Nacional de Educación Inicial. (DOF: 18/03/2022), Se dice:

Ley General de Educación. Dispone que es atribución exclusiva de la autoridad educativa federal (SEP) "Determinar para toda la República los principios rectores y objetivos de la educación inicial, así como los planes y programas de estudio para la educación [...] normal y demás para la formación de maestras y maestros de educación básica" (artículo 113, fracción II); es atribución exclusiva de las autoridades educativas de los Estados y Ciudad de México, en sus respectivas competencias "Otorgar, negar y revocar autorización a los particulares para impartir educación inicial [...]" (artículo 114, fracción VII), y "Son infracciones de quienes

prestan servicios educativos: impartir educación inicial [...], sin contar con la autorización correspondiente." (artículo 170, fracción XIX).

Por otra parte, es en la fracción VII del artículo 114 de la LGE en donde se contempla la competencia exclusiva de las autoridades educativas de los Estados y Ciudad de México para todo lo referente a la autorización requerida para los servicios educativos aquí mencionados. Dicho numeral, nos dice:

Artículo 114. Corresponden de manera exclusiva a las autoridades educativas de los Estados y Ciudad de México, en sus respectivas competencias, las atribuciones siguientes:

...

VII. Otorgar, negar y revocar autorización a los particulares para impartir la educación inicial, preescolar, la primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de docentes de educación básica;

...

7.6. ¿quién otorga a los particulares el reconocimiento de validez oficial de estudios que requiere la educación diferente a la básica y normal?

De acuerdo al artículo 3 del acuerdo 17/11/17 el encargado para dar el reconocimiento es Autoridad Educativa Federal. El numeral citado dice:

“Artículo 3.- Para los efectos del presente Acuerdo, se entenderá por:

...

II. Autoridad Educativa Federal, a las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la Secretaría de Educación Pública con atribuciones para estudiar y resolver, en términos de la Ley General de Educación y demás disposiciones jurídicas aplicables, las solicitudes para otorgar el reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior, así como para substanciar y resolver los procedimientos por los que se retire dicho reconocimiento;”

Como facultad exclusiva de la federación se menciona el reconocimiento de validez oficial de estudios otorgado a los particulares, en áreas de la salud. Ello se señala en el artículo 113, fracción X de la LGEA que nos dice:

“Artículo 113. Corresponden de manera exclusiva a la autoridad educativa federal las atribuciones siguientes:

...

X. Otorgar, negar y retirar el reconocimiento de validez oficial de estudios a los particulares para la formación de recursos humanos en áreas de la salud;”

7.7.- FACULTADES CONCURRENTES EN AUTORIZACIONES Y RECONOCIMIENTOS.

Los Congresos Locales, están facultados para expedir leyes en que se determinen las profesiones que necesitan título para su ejercicio (Art. 5 CPEUM) y; además, los títulos profesionales expedidos por los estados, de acuerdo a sus leyes, tienen validez en las demás entidades federativas (art. 121, fracción V, CPEUM). Los numerales a que se alude, dicen:

“Art. 5o.- ...

Tercer párrafo:

La ley determinará en cada entidad federativa, cuáles son las profesiones que necesitan título para su ejercicio, las condiciones que deban llenarse para obtenerlo y las autoridades que han de expedirlo.”

“121° Fracción V

Los títulos profesionales expedidos por las autoridades de una entidad federativa con sujeción a sus leyes, serán respetados en las otras.”

Lo anterior nos da cuenta de la concurrencia en materia educativa, se contempla desde texto constitucional, lo que se resalta, en el artículo 73, fracción XXV del mismo ordenamiento supremo cuando dice:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXV.- ... para dictar las leyes encaminadas a distribuir convenientemente entre la Federación, las entidades federativas y los Municipios el ejercicio de la función educativa y las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público,”

Desprendidos de tales fundamentos constitucionales es que encontramos, en las Leyes generales de Educación, la reglamentación de dicha concurrencia, entre otras partes, en Ley General de Educación, cuando, por ejemplo, en su artículo 72, señala:

“71. En el reconocimiento de validez oficial de estudios se atenderán las siguientes disposiciones: I. La resolución emitida en términos de esta Ley por las autoridades educativas federal, de las entidades federativas, o bien de las instituciones públicas de educación superior facultadas para ello, reconoce la validez oficial de estudios del tipo superior impartidos por un particular. Para su tramitación se observará lo siguiente: a) Corresponde a las autoridades educativas o las instituciones públicas de educación superior facultadas para ello, otorgar, negar o retirar este tipo de reconocimiento conforme a lo establecido en esta Ley, la Ley General de Educación y las disposiciones que deriven de ellas;”

La concurrencia en materia educativa, se regula, en disposiciones secundarias, entre otras en las contempladas en la siguiente tabla:

Tabla 18.-Normas secundarias que reconocen la concurrencia educativa de los diversos de gobierno

Nivel y fundamento	Reconocimiento de la concurrencia y encomienda a la SEP
PREESCOLAR A. 357. ART. 3	Artículo 3o.- ... Con el propósito de garantizar el carácter nacional de la educación, la Secretaría de Educación Pública promoverá, por los conductos y medios pertinentes, que las autoridades educativas locales, facultadas para otorgar autorización, establezcan las disposiciones aplicables de este Acuerdo en ordenamientos jurídicos de su competencia.
PRIMARIA A. 254: ART. 3	Artículo 3o.- ... La Secretaría de Educación Pública promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las autoridades educativas locales, facultadas para otorgar autorización de estudios, incorporen las disposiciones de este Acuerdo en sus respectivos ordenamientos jurídicos.
SECUNDARIA A. 255: ART. 3	Artículo 3o.- ... La Secretaría de Educación Pública promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las autoridades educativas locales, facultadas para otorgar autorización de estudios, incorporen las disposiciones de este Acuerdo en sus respectivos ordenamientos jurídicos.
SECUNDARIA TÉCNICA A. 276: ART. 3	Artículo 3o.- ... La Secretaría de Educación Pública promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las autoridades educativas locales, facultadas para otorgar autorización de estudios, incorporen las disposiciones de este Acuerdo en sus respectivos ordenamientos jurídicos.
NORMAL Y DEMÁS A. 600: ART. 3	3.- El presente Acuerdo es de observancia obligatoria para las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la Secretaría, de conformidad con las atribuciones que les confieran el Reglamento Interior de la Secretaría de Educación Pública y demás ordenamientos aplicables en materia de autorización de estudios. La Secretaría promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las Autoridades Educativas Locales facultadas para otorgar, negar o revocar la autorización para impartir educación normal, adopten las disposiciones de este Acuerdo en sus respectivos ordenamientos jurídicos.
SUPERIOR A. 17/11/17: ART. 4	4.- La Secretaría, con pleno respeto al federalismo educativo y a la autonomía universitaria promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las Autoridades Educativas Locales y las instituciones educativas públicas facultadas para otorgar, negar o retirar el RVOE, adopten las disposiciones del presente Acuerdo en su respectiva normativa. Para tales efectos, la Dirección propiciará la celebración de los instrumentos jurídicos correspondientes que serán suscritos por el Titular de la Subsecretaría.

Fuente.- Elaboración propia con base en las normas citadas

Dada la concurrencia en materia educativa, una vez que el Congreso de la Unión ha emitido las normas Generales, corresponde a los congresos locales legislar, siguiendo las directrices de dichas normas y de la Carta Magna, en su propio estado. LO anterior ocasiona que existe, sobre todo para otorgamiento de autorizaciones para prestar servicios de enseñanza a los particulares, la legislación y normatividad correspondiente a cada entidad federativa y a la vez diversos convenios que buscan establecer un marco de cooperación para la expedición del Reconocimiento de Validez Oficial de Estudios, como, entre otros el "CONVENIO MARCO DE COORDINACIÓN EN MATERIA DE RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE ESTUDIOS DEL TIPO SUPERIOR"

7.7.1.- Instituciones y universidades que pueden otorgar reconocimiento de validez oficial de estudios

De acuerdo al artículo 4 del Acuerdo 17/11/17, relativo al reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior, la Secretaría de educación pública, con pleno respeto al federalismo educativo y a la autonomía universitaria promoverá, a través de los conductos pertinentes, que las Autoridades Educativas Locales **y las instituciones educativas públicas facultadas para otorgar, negar o retirar el RVOE**, adopten las disposiciones del presente Acuerdo en su respectiva normativa.

Para tales efectos, la Dirección propiciará la celebración de los instrumentos jurídicos correspondientes que serán suscritos por el Titular de la Subsecretaría.

En la página oficial de la Secretaría de Educación Pública, tenemos que las universidades autorizadas para otorgar reconociendo de validez oficial de estudios, son:

Universidad Autónoma De Baja California Sur (UABCS)

Universidad Autónoma De Ciudad Juárez (UACJ)

Universidad Autónoma De Coahuila (UACOAH)

Universidad Autónoma De Chihuahua (UACH)

Universidad De Guadalajara (UDG)

Universidad Autónoma Del Estado De Hidalgo (UAEH)

Universidad Autónoma Del Estado De México (UAEMEX)

Universidad Autónoma Del Estado De Morelos (UAEMOR)

Universidad Autónoma De Nuevo León (UANL)

Universidad Autónoma De Querétaro (UAQRO)

Universidad De Quintana Roo (UQROO)

Universidad Autónoma De Yucatán (UADY)

Instituto Politécnico Nacional (IPN)

Universidad Nacional Autónoma De México (UNAM)

7.9. - Los REVOE'S y los requisitos de autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios

El acuerdo número 17/11/17 establece los tramites y procedimientos relacionados al reconocimiento de validez oficial de estudios del tipo superior.

Los particulares podrán solicitar el reconocimiento de validez oficial de los siguientes estudios:

Tabla 19.- Niveles de educación superior que requieren de reconocimiento de validez oficial de estudios

Técnico Superior o Profesional Asociado	Es posterior al bachillerato y antes de la licenciatura, formación práctica y específica de un campo profesional
---	--

Licenciatura	Es posterior al bachillerato o técnico superior, formación específico que conduce a la obtención de título profesional
Posgrado	Posterior a la licenciatura, formación especializada sobre un campo, comprende los siguientes niveles -Especiales -Maestría -Posgrado

Fuente. - Elaboración propia basada en el artículo 5 del acuerdo 17/11/17

Los Requisitos para obtener el RVOE según los artículos 6 al 20 son:

Personal Académico.

El personal que participe en los programas de estudios de los particulares deberá de poseer como mínimo el título, diploma o grado correspondiente al nivel educativo que impartirá

Planes y programas

El plan de estudios deberá de reunir los requisitos siguientes los cuales proporcionara en el anexo 1 y 2 del acuerdo 17/11/17:

Nivel educativo

Modalidad educativa

Duración mínima en semanas

Descripción de los fines del

Perfil de ingreso

Perfil de egreso

Mapa curricular

Propuesta de evaluación periódica

Modalidades Educativas

Esta podrá ser escolar, no escolarizada o mixta.

Instalaciones

El particular deberá de contar con espacios, higiénicos, seguros y pedagógicos para realizar su actividad.

Denominación de los planteles

Los planteles deben de precisarse en el Formato 1

El proceso para el procedimiento del RVOE lo encontramos en el Capítulo VI del mismo acuerdo.

Para comenzar el trámite el particular debe de presentar ante la autoridad Educativa Federal el formato 1 de la solicitud y los anexos 1,2,3 y 5 que se encuentran en el acuerdo 17/11/17, esto debe de presentarte junto con la documentación necesaria en ventanilla o a través de los medios de comunicación electrónica.

La solicitud se presentará en los meses de marzo, junio y noviembre de cada año en las ventanillas o medios de comunicación electrónica que la autoridad publicará en el diario oficial de la federación.

Los documentos que se deben de anexar son, según el artículo 23 de acuerdo:

I. Manifestación bajo protesta de decir verdad que acredite la ocupación legal del inmueble podrá ser:

- a) Escritura pública a nombre del Particular, tratándose de inmuebles propios;
- b) Contrato de arrendamiento;
- c) Contrato de comodato, o

d) Cualquier otro instrumento jurídico que cumpla con las formalidades previstas en las disposiciones jurídicas aplicables que acredite la posesión legal del inmueble en que se encuentra el Plantel.

II. Constancia de uso de suelo

III. Constancia vigente de seguridad

IV. Constancia vigente expedida por la autoridad competente diversa a la educativa, con la que el Particular acredite que el inmueble que ocupa el Plantel cumple con las disposiciones aplicables en materia de protección civil;

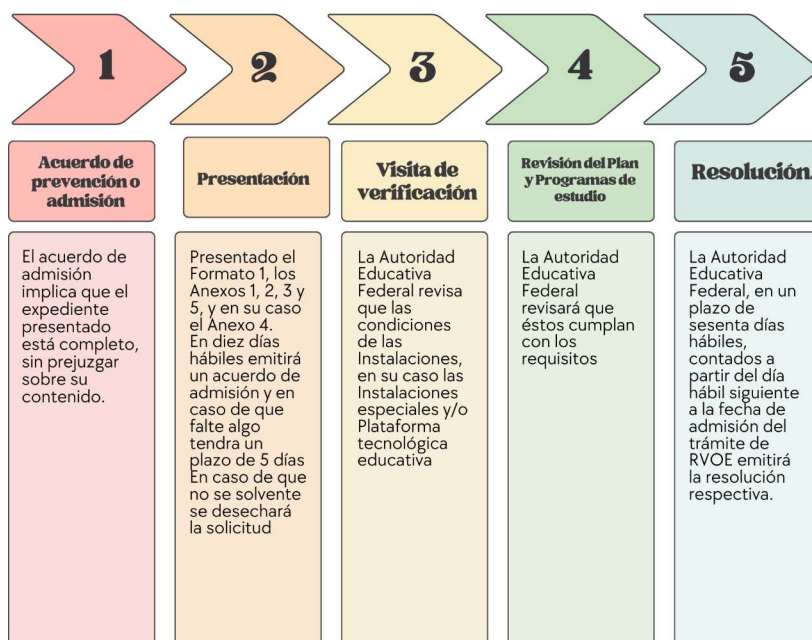
V. Opinión técnico-académica vigente y favorable emitida por la CIFRHS

VI. Original del comprobante de pago de derechos que el Particular deba cubrir en términos de la Ley Federal de Derechos, por concepto del trámite de RVOE.

El procedimiento para las solicitudes de RVOE

Consta de cinco etapas: Acuerdo de Prevención o Admisión; Presentación; Visita de Verificación; Revisión del Plan y Programa de Estudio; y, Resolución. Dichas etapas se detallan en la siguiente tabla.

Figura 7.- Etapas del procedimiento para la solicitud del REVOE



Fuente .- Elaboración propia basándose en artículo 25 del acuerdo 17/11/17

Al finalizar el proceso la autoridad podrá negar u otorgar el reconocimiento, si el resultado es que la institución obtiene el reconocimiento este entrará en vigor a partir de la fecha de la presentación de la solicitud, en caso de que sea negado el reconocimiento la autoridad queda eximida de reconocer los estudios que se hayan impartido sin calidez por el particular y este asumirá la responsabilidad en caso de que corresponda.

7.10.- Causas por las que se no se obtiene, o se pierde la autorización o reconocimiento de estudios validez oficial y por ende, se deja de esta exento en materia fiscal (IVA e ISR)

Las encontramos en la LGE, de entre las que sobresalen:

- Los particulares que no cumplan con el artículo 147 de la ley general de educación no podrán obtener la autorización o reconocimiento de validez oficial.
- No contar con docentes calificados
- No tener instalaciones con condiciones higiénicas, con seguridad y pedagógicas
- No contar con planes y programas de estudios que la autoridad oportuna.
- La ley General de Educación en su artículo 171, donde habla de infracciones estipula que se podrá revocar la autorización o reconocimiento de validez oficial cuando el particular se sitúe en cualquiera de las situaciones que se mencionan en el artículo 170 de la misma ley que son:
 - Realizar actividades que ponga en riesgo de salud o seguridad a los educados o dañe su dignidad
 - *Fomentar el uso de medicamento con sustancia psicotrópicas o estupefacientes entre el alumnado
 - Si el particular es sancionado con el retiro de autorización o reconocimiento tendrá que clausurar el servicio educativo.

Basándose en el artículo 148 de la Ley General de educación la autoridad publicará las resoluciones a las que retiro las autorizaciones o reconocimiento, así como las que fueron clausuradas

7.11.- Universidades e instituciones públicas del ámbito federal

El artículo 22 de la LGES enumera a las universidades e instituciones que integran, entre otros actores, el sistema nacional de educación superior señalando, en las fracciones VI, VII, VIII Y X que son:

- Las universidades e instituciones de educación superior a las que la ley otorga autonomía;
- Las instituciones de educación superior del Estado, sus organismos descentralizados y desconcentrados, así como los subsistemas en que se organice la educación superior;
- Las instituciones particulares de educación superior con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios;
- Los sistemas locales de educación superior;

Un paralelismo entre dicha norma y lo que señalan la LIVA, lo encontramos de manera inmediata al leer el siguiente numeral clave en nuestro estudio,

“ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

..
IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.”

De lo anterior tenemos que, en el sistema nacional de educación superior, los siguientes actores:

- 1.- Universidades e Instituciones con autonomía reconocida por ley
- 2.- instituciones de educación superior del
 - Estado,
 - sus organismos descentralizados y

- desconcentrados
- 3.- establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios
- 4.- Los sistemas locales de educación superior

Respecto a la segunda categoría, para efectos de entes que imparte educación, es conveniente clarificar la palabra Estado y es el caso que la Ley General de Educación, en su artículo 6, fracción VI, establece qué debe de atenderse por estado y nos dice:

“Artículo 6. Para efectos de la presente Ley, se entenderá por:

...
VI. Estado, a la Federación, las entidades federativas y los municipios;”

Ahora bien, clarificando los entes del numeral 1 y 4, con lo señalado respecto al numeral 2, tenemos entonces que la federación, las entidades federativas (incluyendo a la Ciudad de México) y los municipios, a través de los Congresos respectivos, pueden

- crear universidades y/o Instituciones con autonomía reconocida por ley, que presten servicios de enseñanza;
- así mismo, los tres niveles de gobierno pueden prestar dichos servicios de enseñanza a través de sí mismos o mediante organismos descentralizados y/o desconcentrados (ya sea Federales, Estatales y/o Municipales)

Lo anterior, además, de establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, mismos que ya hemos ubicado.

Ubiquemos ahora, a las universidades y las intuiciones autónomas por ley, así mismo, los organismos descentralizados y desconcentrados, que, a nivel federal, proporcionan servicios educativos.

7.10.1 Las Universidades e Instituciones de Educación Superior con autonomía

Dice el artículo 3o. Fracción VII de la carta magna: "Las Universidades e Instituciones de Educación Superior a las que la ley otorgue autonomía...".

Sin embargo, observemos que son dos tipos de instituciones las que se contemplan: 1.- universidades, y 2.- instituciones de educación superior; por ello, en este apartado, por separado nos referimos a ambos tipos de instituciones.

A. Universidades con autonomía

Dado que somos una República, democrática, representativa y federal, es el Congreso de la Unión y los Congresos locales quienes han emitido leyes que crean Universidades e instituciones con Autonomía y son las que a detalle se contemplan en la Tabla siguiente:

Tabla 20. Universidades a las que el Congreso de la Unión o los Congresos locales les ha otorgado Autonomía

Art.3o...	
VII. Las universidades y las demás instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía, tendrán la facultad y la responsabilidad de gobernarse a sí mismas; realizarán sus fines de educar, investigar y difundir la cultura de acuerdo con los principios de este artículo, respetando la libertad de cátedra e investigación y de libre examen y discusión de las ideas; determinarán sus planes y programas; fijarán los términos de ingreso, promoción y permanencia de su personal académico; y administrarán su patrimonio. Las relaciones laborales, tanto del personal académico como del administrativo, se normarán por el apartado A del artículo 123 de esta Constitución, en los términos y con las modalidades que establezca la Ley Federal del Trabajo conforme a las características propias de un trabajo especial, de manera que concuerden con la autonomía, la libertad de cátedra e investigación y los fines de las instituciones a que esta fracción se refiere;	
CREADOS POR CONGRESO DE LA UNIÓN	CREADOS POR CONGRESOS LOCALES (La fecha que sigue a cada ordenamiento corresponde a la fecha en que la ley respectiva fue publicada en el órgano oficial correspondiente; y, con sus modificaciones, en su caso, permanece en vigor
UNIVERSIDAD AUTONOMA AGRARIA ANTONIO NARRO:26/04/2006; UNIVERSIDAD AUTONOMA METROPOLITANA:17/12/1973; UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO:06/01/1945; UNIVERSIDAD AUTONOMA CHAPINGO:30/12/1974.	LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE AGUASCALIENTES: 24/02/1974; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA: 28/02/1957; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA SUR: 13/06/2014; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL CARMEN -ANTES UNIVERSIDAD DEL CARMEN-: 13/06/1967; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE CAMPECHE: 20/06/1991; LEY CONSTITUTIVA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL CARMEN -ANTES LEY CONSTITUTIVA DE LA UNIVERSIDAD DEL CARMEN-: 13/06/1967; LEY DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE CAMPECHE -ANTES LEY CONSTITUTIVA DE LA UNIVERSIDAD DEL SUDESTE-: 31/08/1965; LEY DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE LA CIUDAD DE MEXICO: 05/01/2005; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE ESTADO CHIAPAS: 16/08/1989; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE

	CHIHUAHUA: 27/06/2007; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE CIUDAD JUAREZ, CHIHUAHUA: 30/12/1995; LEY ORGANICA DE UNIVERSIDAD AUTONOMA DE COAHUILA: 04/01/1991; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE COLIMA: 22/11/1980; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD JUAREZ DEL ESTADO DE DURANGO: 15/08/2013; LEY DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL ESTADO DE MEXICO: 03/03/1992; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUERRERO NUMERO 178: 05/04/2016; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL ESTADO DE HIDALGO: 31/12/2015; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA: 15/01/1994; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO: 03/02/1986; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DEL ESTADO DE MORELOS: 21/05/2008; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NAYARIT: 23/08/2003; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON: 07/06/1971; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA BENITO JUAREZ DE OAXACA: 07/03/1988; LEY DE LA BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA: 23/04/1991; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO: 02/01/1986; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO: 14/09/1994; LEY REGLAMENTARIA DEL ARTICULO 11 DE LA CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE SAN LUIS POTOSI - ANTES LEY ORGANICA DEL ARTICULO 100 DE LA CONSTITUCION POLITICA DEL ESTADO DE SAN LUIS POTOSI: 22/12/1949; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE OCCIDENTE, SINALOA: 21/02/2018; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SINALOA: 07/08/2006; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA INTERCULTURAL DE SINALOA: 19/08/2016; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD DE SONORA: 26/11/1991; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD JUAREZ AUTONOMA DE TABASCO: 19/12/1987; LEY CONSTITUTIVA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE TAMAULIPAS - ANTES LEY CONSTITUTIVA DE LA UNIVERSIDAD DE TAMAULIPAS: 11/02/1956; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE TLAXCALA: 24/11/1976; LEY NUMERO 276 QUE CREA LA UNIVERSIDAD POPULAR AUTONOMA DE VERACRUZ: 01/08/2011; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE YUCATAN: 31/08/1984; LEY ORGANICA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE ZACATECAS *FRANCISCO GARCIA SALINAS: 13/06/2001
--	---

Fuente. – Retomada de Morales Hernández José Ramón (2018, p 266)

Las universidades, como la Autónoma de Querétaro, son creadas con la naturaleza de organismos descentralizados, que, una vez creados por el estado, poseen personalidad jurídica y patrimonio propios.

B. Instituciones de educación superior con autonomía

No solo las universidades son organismos descentralizados relacionados con los servicios de enseñanza, sino que también hay otros que como tales se adscriben a una secretaria de estado y además, tenemos a los s órganos desconcentrado de los que, para su entendimiento y encuadre, es conveniente hacer alusión a la Ley Orgánica de la Administración pública federal que nos habla de las Entidades paraestatales

¿Qué son las entidades paraestatales?

Son entidades que forman parte del sector público, pero operan con cierta autonomía respecto a la administración pública central, estando sujetas a la supervisión y coordinación de la administración pública, las rige la Ley Orgánica de la Administración pública federal.

¿Quiénes pueden ser entidades para estatales?

Tabla 21.- Clases de entidades paraestatales

Organismos descentralizados	Empresas de participación estatal mayoritaria	Instituciones nacionales de crédito	Fideicomisos
Entidades con personalidad jurídica propia creadas por ley	Empresas donde el estado tiene participación	Entidades financieras públicas	Contratos en los que el gobierno encomiendo a un fiduciario a la administración de ciertos bienes o recursos

El artículo 3, fracción VII de la Carta Magna establece la autonomía para las universidades, pero también para las instituciones de educación superior a las que la ley otorgue autonomía. Por ello, es conveniente, cuando menos, hacer mención expresa a ellas. Recordemos que, en el Diario Oficial de la Federación del 09 de agosto de 2024, encontramos el documento oficial más reciente en que consta la "RELACIÓN de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal" y en el número 67 de dicha relación se comprende al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología que, además, es uno de los 11 "ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS NO SECTORIZADOS" contemplados como tales en dicha relación.

Pues bien, es el caso que, al ser no sectorizado, ello ya implica: a.- no estar dependiendo directamente del Ejecutivo Federal: b.- No estar dependiendo de alguna secretaria de Estado; ó, c). - no ser una paraestatal sectorizada que este directamente dependiendo de la administración central. Además de esto, resulta

que en el "Catálogo Administrativo" del presupuesto de egresos de la federación para 2024 se contempló como Ramo "64 Consejo Nacional de Humanidades, Ciencias y Tecnologías" (antes Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología) a las entidades paraestatales que lo integran y de ellas, se relacionan con la educación superior: 7 Organismos públicos descentralizados; 18 empresas de participación estatal mayoritaria y dos fideicomisos, siendo los siguientes:

- ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS CONSIDERADOS CENTROS PÚBLICOS DE INVESTIGACIÓN HUMANÍSTICA Y CIENTÍFICA, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN
- CONSEJO NACIONAL DE HUMANIDADES, CIENCIAS Y TECNOLOGÍAS
 - 93. Centro de Ingeniería y Desarrollo Industrial
 - 94. Centro de Investigación Científica y de Educación Superior de Ensenada, Baja California
 - 95. Centro de Investigación en Química Aplicada
 - 96. Centro de Investigaciones y Estudios Superiores en Antropología Social
 - 97. El Colegio de la Frontera Sur
 - 98. Instituto de Investigaciones "Dr. José María Luis Mora"
 - 99. Instituto Nacional de Astrofísica, Óptica y Electrónica
-
- **SUBTOTAL: 12**
- EMPRESAS DE PARTICIPACIÓN ESTATAL MAYORITARIA CONSIDERADAS CENTROS PÚBLICOS DE INVESTIGACIÓN HUMANÍSTICA Y CIENTÍFICA, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN
- CONSEJO NACIONAL DE HUMANIDADES, CIENCIAS Y TECNOLOGÍAS
 - 151. Centro de Investigación Científica de Yucatán, A.C.
 - 152. Centro de Investigación en Alimentación y Desarrollo, A.C.
 - 153. Centro de Investigación en Ciencias de Información Geoespacial, A.C.
 - 154. Centro de Investigación en Matemáticas, A.C.
 - 155. Centro de Investigación en Materiales Avanzados, S.C.
 - 156. Centro de Investigación y Asistencia en Tecnología y Diseño del Estado de Jalisco, A.C.
 - 157. Centro de Investigación y Desarrollo Tecnológico en Electroquímica, S.C.
 - 158. Centro de Investigación y Docencia Económicas, A.C.
 - 159. Centro de Investigaciones Biológicas del Noroeste, S.C.
 - 160. Centro de Investigaciones en Óptica, A.C.
 - 161. CIATEC, A.C. "Centro de Innovación Aplicada en Tecnologías Competitivas"

- 162. CIATEQ, A.C. "Centro de Tecnología Avanzada"
- 163. Innova Bienestar de México, S.A.P.I. de C.V.
- 164. El Colegio de la Frontera Norte, A.C.
- 165. El Colegio de Michoacán, A.C.
- 166. El Colegio de San Luis, A.C.
- 167. Instituto de Ecología, A.C.
- 168. Instituto Potosino de Investigación Científica y Tecnológica, A.C.

•

• **SUBTOTAL: 18**

- FIDEICOMISOS PÚBLICOS CONSIDERADOS CENTROS PÚBLICOS DE INVESTIGACIÓN HUMANÍSTICA Y CIENTÍFICA, DESARROLLO TECNOLÓGICO E INNOVACIÓN
- CONSEJO NACIONAL DE HUMANIDADES, CIENCIAS Y TECNOLOGÍAS
- 177. Fondo para el Desarrollo de Recursos Humanos
- 178. INFOTEC Centro de Investigación e Innovación en Tecnologías de la Información y Comunicación

• **SUBTOTAL: 2**

7.10.2. -Paraestatales que para 2025, forman parte del sistema nacional de educación superior y prestan servicios de enseñanza.

La ley Federal de entidades paraestatales, estipula que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar anualmente en el Diario Oficial de la federación la relación de las entidades paraestatales que forman parte de la administración pública federal.

Para el año de 2025, la "RELACIÓN de las Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 9 de agosto de 2024; y, en dicha relación encontramos que las entidades para estatales de la administración pública federal dedicada a la educación serían los siguientes

1.Órganos descentralizados

"SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA
35. *Centro de Enseñanza Técnica Industrial*

36. *Centro de Investigación y de Estudios Avanzados del Instituto Politécnico Nacional*
37. *Colegio de Bachilleres*
38. *Colegio Nacional de Educación Profesional Técnica*
39. *Comisión de Operación y Fomento de Actividades Académicas del Instituto Politécnico Nacional*
40. *Comisión Nacional de Cultura Física y Deporte*
41. *Comisión Nacional de Libros de Texto Gratuitos*
42. *Consejo Nacional de Fomento Educativo*
43. *Fondo de Cultura Económica*
44. *Instituto Nacional para la Educación de los Adultos*
45. *Organismo Coordinador de las Universidades para el Bienestar Benito Juárez García*
46. *Patronato de Obras e Instalaciones del Instituto Politécnico Nacional*
47. *Universidad de las Lenguas Indígenas de México "ULIM"*

2. Empresas de participación estatal mayoritaria

“SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA

131. *Impresora y Encuadernadora Progreso, S.A. de C.V.*

132. *Educal, S.A. de C.V.*”

1. Fideicomisos públicos

“SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA

172. *Fideicomiso de los Sistemas Normalizado de Competencia Laboral y de Certificación de Competencia Laboral*”

Es importante tener en cuenta estas instituciones, ya que por su naturaleza también son consideradas como actividades exentas.

8.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ASPECTOS GENERALES

8.1.- Elementos normativos generales

En la siguiente tabla, respecto a nuestro tema en estudio, se focalizan las principales normas aplicables

Tabla 22. - Principales elementos normativos generales de la ley del impuesto sobre la renta y sus normas secundarias, relacionados con el tema de estudio

NORMATIVA	ARTS. O PUNTOS RESOLUTIVOS
Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)	Arts.: 27, Fracciones I y XX; 79, Fracciones XI Y XII; 82; 82 bis; 82 quater; 86 y 151
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RISR);	Arts. 37; 108, 109 y 126
Resolución Miscelánea Fiscal para 2025 (RMF2025)	2.7.1.26.; 3.3.1.14.; 3.10.1 A 3.10.25

Fuente. Elaboración propia con base en los ordenamientos citados

El artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enuncia los requisitos para las deducciones, entre ellos esta los donativos no onerosos ni remunerativos, los cuales son deducible para quien los recibe siempre y cuando la Institución que lo otorgue realice la actividad para la cual fue creada, en cuando a las Donatarias que se dedican a la Educación además de la autorización para ser Donatarias, debe de contar con la autorización o reconocimiento de validez oficial sin la cual el donativo no será deducible.

El contribuyente podrá hacer deducible los donativos hasta por el 7% de su utilidad fiscal.

El Artículo 79 del impuesto Sobre la Renta enumera quienes no son contribuyentes del impuesto entre ellos se encuentran las sociedades o asociaciones de carácter civil que:

-Autorizadas por la ley

-Se dediquen a la enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial y autorización para recibir donativos,

-Sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos con las siguientes actividades:

- Promoción y difusión- música, artes plásticas, dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía
- Apoyo a actividades de educación e investigación.
- Protección conservaciones, restauración y recuperación del patrimonio cultural

-Sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos que se dediquen a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción

-Promoción y fomento de la educación cultural, artístico científico y tecnológico

Obligaciones de una donataria

- Llevar contabilidad de acuerdo con el CFF y reglamentos
- Expedir y pedir comprobantes de ingresos y gastos
- Presentar declaración en la que se determine remanente distribuible a más tardar el 15 de febrero
- Dar constancia y comprobante de remanente distribuible
- Retener y enterar el impuesto a cargo.

Algunos otros elementos para considerar son los que se estipulan en la resolución miscelánea y en el reglamento de la ley del impuesto sobre la renta.

Tabla 23.- Aspectos relevantes para las donatarias, en normas secundarias: Reglamento de ISR y R. Miscelánea

Autorización para recibir donativos deducibles de ISR	Se brindará autorización siempre que cumplan con sus obligaciones fiscales, tengan actividad susceptible de obtener autorización y que acrediten realizar la actividad
No se podrá obtener autorización	Cuando tenga algún medio de defensa pendiente de resolver, el representante legal, socio o cualquier integrante del comité esté involucrado en algún proceso penal

Efectos de la autorización para recibir donativos deducibles	Una vez que se otorga la autorización, el SAT actualizará el régimen fiscal y obligaciones de las organizaciones. Para recibir donativos deducibles se deberá expedir el CFDI correspondientes al cual se debe de incorporar el complemento "donatarias"
Publicación de listado de organizaciones autorizadas para recibir donativos deducibles	El SAT dará a conocer el listado de las organizaciones con autorización para recibir donativos, así como aquellas que perdieron dicha autorización
Avisos para la actualización del padrón de organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles	Las organizaciones deberán presentar avisos sobre los siguientes cambios. Cambio de domicilio, denominación social o razón social, suspensión de actividades, fusión, escisión, liquidación, cambio de residencia, modificación de estatutos, nombramiento de representante legal, actualización de documento que acredite actividades
Vigencia y renovación de la autorización para recibir donativos	Al concluir el ejercicio fiscal autorizado, la autorización continuara siempre y cuando: se presente las declaraciones informativas, No este cancelado ante el RFC
Cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles	Las donatarias autorizadas podrán solicitar la cancelación de la autorización, solicitándola a través del buzón tributario.
Comprobantes de donativos emitidos por las entidades autorizadas	Deberán incorporar el complemento de Donatarias, asentando en los campos o atributos denominados "no Autorización" la palabra "Gobierno" y en "fecha Autorización" la fecha de creación de la entidad. Para los efectos del párrafo anterior, los CFDI podrán emitirse a través de la herramienta electrónica denominada "Genera tu factura", misma que se encuentra disponible en el Portal del SAT

Destrucciones periódicas de mercancías que perdieron su valor	Los contribuyentes que deban destruir u ofrecer en donación mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor, dejaron de ser útiles o termina su fecha de caducidad, presentarán aviso de las mercancías que son ofrecidas en donación o aviso de destrucción de mercancías.
---	---

Cuadro elaborado con RMF Capítulo 3.10

8.2.- Las exenciones en servicio de enseñanza

El artículo 79 de la Ley del impuesto sobre la renta contempla en su fracción X a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dedican a la enseñanza en el listado de actividades que no son sujeto del ISR, siempre y cuando cuenten con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.

El artículo 79 del mismo ordenamiento, en sus posteriores fracciones, atendiendo a lo que en el artículo 3º. Constitucional se regula respecto a la educación, contempla como exentas, si reúnen los requisitos de donatarias, entre otras, a personas morales dedicadas a la investigación científica o tecnológica (Fracción XI) o dedicadas a la promoción y difusión de música, artes plásticas, dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, así como las actividades educativas e investigación artística (Fracción XII).

Las enunciadas en los párrafos precedentes no son las únicas pues además que el mismo art. 79 señala otras personas morales con los mismos fines educativos, en artículo diferentes dela misma LISR, se amplían los sujetos exentos pues, por ejemplo, el artículo 82 de la LISR incluye a las fundaciones, patronatos y demás

entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley, podrán obtener donativos deducibles, siempre que cumplan con los requisitos así establecidos.

Lo significativo es que condiciona la exención a que dichas personas morales sean donatarias, tema de estudio en nuestra tesis; y, razón por la cual se incluye con posterioridad un capítulo específico al respecto

8.2.1.- Sujetos fiscalmente exentos del ISR, dedicados a la enseñanza

De manera específica, en la ley del ISR sobresale el artículo 79. Fracción X que dice:

El artículo 79 de la LISR señala quiénes no son contribuyentes del ISR, especificando en su fracción X a quienes presten los servicios de enseñanza. Tal numeral dice:

“Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

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

Observar que contempla una condición

“siempre que sean consideradas como **instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.**”

Y más adelante los requisitos para ser donataria los encontramos, fundamentalmente en el artículo 82 de la LISR y las normas con él relacionados

Ahora bien, observar que se refiere a diversos entes que se pueden agrupar en dos categorías, Sociedades o asociaciones civiles; y, entes públicos creados por decreto o por ley. Dichas categorías quedan englobadas, en el texto el artículo en cita, de la siguiente forma:

- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación,
- así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza,

8.2.1.1. Publicación en DOF de donatarias autorizadas

Tanto el artículo 27 como el 151 de la ley del Impuesto Sobre la Renta señalan que el Servicio de Administración Tributaria publicará en el Diario Oficial de la Federación y dará a conocer en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones a que reúnan los requisitos señalados en ley para ser donatarias y por ende recibir donativos deducibles del impuesto.

La siguiente tabla muestra las escuelas ubicadas en el Estado de Querétaro, que cuentan con la autorización correspondiente para ser donatarias.

Tabla. 24- Donatarias en el estado de querétaro

Querétaro	Querétaro 1	ACE1003015I2	Asociación Cultural Educativa Austriaco Mexicana, Ac
Querétaro	Querétaro 1	BQU140218NFA	Baur Querétaro, SC
Querétaro	Querétaro 1	CCE860805IP8	Centro Cultural Educación De Querétaro, Sc
Querétaro	Querétaro 1	CCF630326AQ1	Centro Cultural Femenino, Ac

Querétaro	Querétaro 1	CEA860228DD4	Centro De Estudios Acueducto, Ac
Querétaro	Querétaro 1	CEM9104162T3	Centro De Estudios Medios Superiores De Querétaro, Ac
Querétaro	Querétaro 1	CVF990630QV9	Colegio Viktor Frankl, Sc
Querétaro	Querétaro 1	ECU6105264V5	Enseñanza Y Cultura, Ac
Querétaro	Querétaro 1	ELN030926JVA	Escuela Libre De Negocios, Ac
Querétaro	Querétaro 1	EMA970423NT6	Escuela Mano Amiga Del Estado De Querétaro, Sc
Querétaro	Querétaro 1	ENQ000815U63	Escuela Normal Queretana, Ac
Querétaro	Querétaro 1	HTG870716TMA	Hogar Teresa Guasch, Ac
Querétaro	Querétaro 1	ICM640629BP7	Instituto Cinco De Mayo, Ac
Querétaro	Querétaro 1	IES050607RD9	Investigaciones Y Estudios Superiores De Querétaro, Sc
Querétaro	Querétaro 1	IFA900716QD0	Centro Educativo Francisco De Asis, lap
Querétaro	Querétaro 1	IJF110217AN5	Instituto J. Francisco Rodríguez, Sc
Querétaro	Querétaro 1	IPM9506156D1	Instituto Paula Montal De Querétaro, Ac

Querétaro	Querétaro 1	IPQ630409R85	Instituto Plancarte De Querétaro, Ac
Querétaro	Querétaro 1	IPS890504MN9	Instituto Plancarte De San Juan Del Rio, Ac
Querétaro	Querétaro 1	IQP000815187	Instituto Queretano Primaria, Ac
Querétaro	Querétaro 1	IRC900104IC3	Instituto Rosa Del Carmelo, Ac
Querétaro	Querétaro 1	LCO070209A80	Liceo Corregidora, Ac
Querétaro	Querétaro 1	NHS911112BV6	Niños Heroes De Santa Rosa Jauregui, Ac
Querétaro	Querétaro 1	PCF700919U56	Patronato Del Colegio Fray Luis De León, Ac
Querétaro	Querétaro 1	PIA6706062QA	Instituto Asunción De Querétaro, Ac
Querétaro	Querétaro 1	PSJ080311K26	Provincia San José De S.L.P., Ac
Querétaro	Querétaro 1	SEA16062928A	Sistema Educativo Acueducto, Ac
Querétaro	Querétaro 1	SEF880302CG1	Sistema Educativo Femenino, Ac
Querétaro	Querétaro 1	SSJ640415F78	La Salle San Juan Del Rio, Ac
Querétaro	Querétaro 1	UIC091104160	Universidad Interamericana De Ciencias De La Salud, Sc

Querétaro	Querétaro 1	UMQ010807V9A	Universidad Marista De Querétaro, Ac
-----------	----------------	--------------	--------------------------------------

Fuente.- Elaboración propia con datos contenidos el periódico oficial de la federación

8.2.2. - Condición de la LISR para exención de servicios educativos: Ser donataria

Recordemos que la parte final del artículo79, Fracción X, de la ley del ISR posee una condición para exentar a quienes prestan servicios de enseñanza: ser donataria. Así lo señala el final de la fracción en cita cuando dice:

“siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley.”

En dicha Ley, los términos para ser donatarias, los encontramos, en el artículo 82 de la LISR y las normas con él relacionados

En base al Artículo 82 de la LISR, los requisitos que se deben de cumplir (que requiere, entre otros, el artículo79 fracción X de la misma ley) para ser considerada donataria, son los que se contiene en la siguiente Tabla

Tabla 25.- Requisitos en LISR para ser donataria

1	Que se dediquen a los siguientes fines Instituciones de asistencia Que se dediquen a la enseñanza con autorización Que tengan autorización para recibir donativos Que se dediquen a la promoción y difusión de las artes, conservación restauración y recuperación del patrimonio cultural Actividades de investigación o preservación de la flora o fauna Que se dediquen a la reproducción y protección de especies en peligro de extinción
---	--

2	Que toda actividad realizada tenga como finalidad el cumplimiento de su objeto social
3	Podrán realizar actividades que influyan en la legislación sin remuneración
4	Los activos se utilicen para el objeto social
5	En caso de liquides o cambio de residencia, se destine su patrimonio a otra donataria
6	Que su autorización y obligaciones fiscales sean publicas
7	Cumplir con el envío de declaración a más tardar el 17 de cada mes
8	Informar actividades relacionadas
9	Que tengan estructura y proceso de gobierno corporativo

Fuente.- Elaboración propia basada en el artículo 82 del ISR

El Artículo 82-Quáter nos indica cuales son las causas de revocación para recibir donativos

- Que los activos sean utilizados para fines distintos al objeto social
- No expedir comprobantes fiscales de los donativos
- Que incumpla con los requisitos legales
- Encontrarse en el supuesto de actividades simuladas
- Que el representante legal, socios o asociados estén en el supuesto de actividades simuladas

Si se cae en alguno de los supuestos que tengan como consecuencia la revocación de autorización de donatarias, el servicio de administración de tributaria emitirá un oficio para dar a conocer a la donataria la causa de su revocación, la donataria tendrá un plazo de 10 días hábiles para aportar documentación e información para desvirtuar la revocación.

En caso de que la autoridad después de realizar la revisión de la documentación, continúe con la revocación, emitirá la resolución en un plazo no mayor a tres meses y se notificara de conformidad con las disposiciones fiscales.

9. DONATARIAS

Para estar exentas del Impuesto Sobre la Renta, las personas de título III de dicha ley, que presten servicios de enseñanza y que sean

- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación,
- así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza,

Requieren **reunir con una condición: ser donatarias**. Así se estipula al final de la Fracción X del art. 79 de la ley en cita que dice:

“siempre que sean consideradas como **instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta Ley**.”

Por ello es que dedicamos este capítulo a lo que la ley de ISR señala con relación a las donatarias; y, la información aquí vertida, se retoma de la ley del ISR y las normas ya relacionadas, así como lo que se encuentra, respecto a las donatarias, en el portal del SAT, en la siguiente dirección:
<https://www.sat.gob.mx/portal/public/home>

9.1 ¿Qué es una donataria?

Las donatarias autorizadas son organizaciones de la sociedad civil reconocidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el registro necesario para recibir donativos deducibles de impuestos.

Estas entidades están comprometidas con causas altruistas y sociales, y abarcan diferentes sectores como la asistencia social, la cultura, el medioambiente, la salud, la ciencia o la educación. Su labor contribuye al fortalecimiento de

iniciativas benéficas y proyectos que buscan mejorar la calidad de vida de diversos grupos de la sociedad.

El proceso para obtener la autorización como donataria implica que la organización cumpla con ciertos requisitos y normativas establecidas por el SAT.

Para efectos fiscales, se les considera personas morales con fines no lucrativos. Esto se encuentra establecido en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Pueden recibir donativos, ya sea en efectivo o en especie, tanto de personas residentes en México, como en el extranjero.

Las donatarias autorizadas no son contribuyentes del ISR, ya que no buscan una generación de utilidades, sino que utilizan los donativos en las diferentes actividades en las que se centran, por ejemplo, en actividades del medioambiente, la salud o la educación.

9.2 Para ser una Donataria Autorizada se requiere

“Para poder ser una donataria, el Servicio de Administración Tributaria, en su página de internet poner a nuestra disposición los pasos a seguir:

- Realizar la solicitud a través del Buzón Tributario.
- Cumplir con los requisitos y condiciones establecidos.
- Estar al corriente con sus obligaciones fiscales.
- Para la continuidad de la vigencia de la autorización debes cumplir con la presentación de todas tus declaraciones (la vigencia es anual).” (Principales obligaciones fiscales de las donatarias autorizadas recuperado de <https://www.gob.mx/sat/articulos/donatarias-autorizadas> el 29/04/25).

9.3 Requisitos de la Donataria

Para poder ser una donataria autorizada por el SAT hay una serie de pasos a seguir. El primero sería que los estatutos de la persona moral establezcan textualmente la actividad sin fines de lucro, se tiene que acreditar que se realiza tal actividad, y este documento lo emite una autoridad federal, estatal o municipal competente.

Para comenzar la solicitud en el SAT es necesario tener:

- Firma electrónica (e. Firma) y contraseña vigente.
- Contar con buzón tributario y dar de alta al menos una dirección de correo electrónico como medio de contacto para recibir notificaciones.
- Opinión de cumplimiento en sentido positivo.

Solicitud de autorización para recibir donativos deducibles

1. Ingresar al buzón tributario mediante RFC y contraseña o e. Firma desde este enlace <https://www.sat.gob.mx/empresas/sin-fines-de-lucro/iniciar-sesion>
2. Seleccionar la opción: otros trámites y servicios> donatarias autorizadas> Solicita la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.
3. En el siguiente paso podrás deberás proporcionar cierta información de la donataria y adjuntar el acta constitutiva, así como el documento mencionado de la autoridad competente. Se recomienda examinar la información generada de manera automática como el RFC y razón social a fin de confirmar que los datos sean correctos; en caso contrario, deberás acudir al SAT para corregir y actualizar la información.

Figura 8 Solicitud de donatarias.

> Otros trámites y servicios > Solicita la autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta

SOLICITUD Y TRÁMITES RELACIONADOS CON LA AUTORIZACIÓN PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES

Datos del contribuyente

RFC:
Nombre, denominación o razón social:
Domicilio Fiscal:
Teléfono:
Correo electrónico:
Representante Legal:

Formulario de Captura

Capture la información correspondiente a su solicitud
Cuenta con Establecimientos:

Actividad que realiza:

Solicita Autorización Condicionada:
Solicita autorización en:

Adjuntar Archivos

"En este apartado anexas solo documentación inherente al trámite, tal como: Instrumentos notariales o contrato de fideicomiso, así como sus modificaciones; Constancia de inscripción en el Registro Público correspondiente ó Carta del Notario; Acreditamiento de actividades; Identificación oficial del Representante Legal; Informe de transparencia en su caso". Solo podrá agregar como máximo cinco archivos con extensión PDF no mayores a 4 MB.

Adjuntar archivo: Ninguno archivo selec.

Nombre del archivo	Tamaño	Acción
Comentarios: 		

Información

En caso de que se dude de la autenticidad de los documentos digitalizados, la Autoridad Fiscal requerirá al promovente a fin de que, en un plazo no mayor a 10 días, presente el original o copia certificada del documento cuya autenticidad esté en duda.

Fuente: Imagen recuperada de guía de usuario donatarias

https://www.sat.gob.mx/minisio/DonatariasAutorizadas/documentos/tramites/tramites_gui_a_usuario.pdf, 29/04/25

4. Completar el llenado, sellar la solicitud con la e. Firma y hacer clic en enviar; obtendrás un acuse de recibido, el cual recomendamos guardar.

Es necesario revisar el buzón tributario, ya que por este medio de contacto se comunicará la resolución al trámite; el plazo máximo para que la autoridad resuelva el trámite es de 3 meses.

El SAT verificará que la información cumpla con todos los requisitos; si cumples con todos los requisitos y condiciones, se emitirá la resolución de autorización para recibir donativos; en caso contrario, se emitirá un oficio en el cual se indiquen los requisitos incumplidos.

9.4 Obligaciones de las donatarias autorizadas

Las Donatarias, al recibir la autorización del SAT para expedir y recibir donativos, también adquieren obligaciones como podemos ver en la siguiente figura más a detalle que es lo que se tiene que declarar e informar y qué fechas.

Tabla 26. - Obligaciones de las donatarias autorizadas

DECLARACIÓN O INFORME	¿QUÉ SE INFORMA?	¿EN QUÉ FECHA?
Declaración Informativa Anual.	Remanente distribuible y otros ingresos distintos a donativos.	A más tardar el 15 de febrero de cada año
Declaración informativa por contraprestaciones o donativos recibidos superiores a \$100,000.	Donativos recibidos en efectivo, oro o plata mayores a \$100,000 pesos.	A más tardar el día 17 de cada mes
Declaración informativa para garantizar la transparencia del patrimonio, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación.	Publicación de uso y destino de los donativos, actividades de cabildeo, destino de bienes en caso de cambio de residencia, liquidación o suspensión de actividades.	En el mes de mayo, respecto del ejercicio inmediato anterior
Informe relativo a operaciones realizadas con partes relacionadas o donantes.	Partes relacionadas y donantes que hayan sido proveedores.	A más tardar el día 17 de cada mes
Informe de actividades vulnerables.	Donativos iguales o superiores a 3,210 UMAs (Portal Antilavado).	A más tardar el día 17 de cada mes

Fuente.- Imagen retomada de "PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTO DE IVA"
Obligaciones donatarias, recuperado de <https://www.contadigital.mx/posts/proporcion-de-acreditamiento-de-iva> conculstado 29/04/25)

Además, las donatarias autorizadas están obligadas a:

- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación
- Envío de la contabilidad electrónica
- Emitir CFDIS con el complemento de donatarias autorizadas
- Cumplir con todas las obligaciones en materia laboral como la emisión de CFDIS de nómina y pago de retenciones de ISR efectuadas a trabajadores
- Presentar los avisos de actualización al RFC por cambio de domicilio, cambio de residencia, razón o denominación social, modificación de estatus, fusión, extinción, liquidación, cambio de representante legal o cualquier otro movimiento relacionado
- Presentar avisos de actualización de socios o accionistas
- Atender los requerimientos de la autoridad.

9.4.1. Una de las Diversas obligaciones en ISR para donatarias

Como ya se ha puntualizado, el derecho de estar exentos en ISR se adquiere al ser autorizada como donataria, pero a la vez tal reconocimiento genera obligaciones, diversas. Una de ellas, lo es el expedir recibos cuando se recibe una donación, ya sea en dinero o en especie, misma que abordamos a continuación.

Si una donataria autorizada recibe un donativo para su actividad, esta tendría que realizar un recibo de donativo por el monto establecido, y el cálculo para ISR de este ingreso se registraría de la siguiente manera.

Figura 11. - Ejemplo de recibo de donativo

RECIBO DE DONATIVO

SERIE	FOLIO	FECHA Y HORA	LUGAR DE EMISIÓN	EXPORTACIÓN
DA	44	2025-05-20T21:56:36	76140	No Aplica (01)

CLIENTE

NOMBRE

DOMICILIO FISCAL

R.F.C.

RÉGIMEN FISCAL

USO CFDI

FORMA DE PAGO

MÉTODO DE PAGO

TIPO DE COMPROBANTE

MONEDA

Donativos (D04)

Transferencia electrónica de fondos (03)

Pago en una sola exhibición (PUE)

Ingreso (I)

MXN

EMISOR

NOMBRE

R.F.C.

DIRECCIÓN

CIUDAD

ESTADO

TELÉFONO

RÉGIMEN FISCAL

QUERETARO

QUERETARO, México

18009999999

Personas Morales con Fines no Lucrativos (603)

Cantidad	Unidad	Concepto	P. Unitario	Importe
1	Uno (C62)	DONATIVO Clave de producto o servicio: Financiación de ayudas (84101600) Objeto de Impuesto: Si objeto de impuesto y no obligado a desglose (03)	\$5,000.00	\$5,000.00
Total			\$5,000.00	\$5,000.00
Sub-total				\$5,000.00
TOTAL: CINCO MIL PESOS 00/100 M.N.				\$5,000.00

NOTAS

FOLIO FISCAL

72A7ABB0-93E4-483E-8514-E1AE32B81B5F

SELLO DIGITAL

Número de serie del certificado: 00001000000705828441

Proveedor de certificación: Prodigia Procesos Digitales Administrativos, S.A. de C.V. (RFC: PPD101129EA3)

Fecha y hora de certificación: 2025-05-21T21:55:37

CADENA ORIGINAL DEL COMPLEMENTO DE CERTIFICACIÓN DEL SAT



Fuente.- Imagen retomada de un recibo de un contribuyente, quien lo proporciona pidiendo privacidad

Ahora para poder registrar este ingreso por donativo seria de la siguiente maneja

Donativo	Bancos
100,000	100,000

Pero para ISR este ingreso no sería acumulable, ya que como dice el artículo 79 las donatarias que se dedican a enseñanza no son sujeto de este impuesto.

9.5 Revocación del permiso de donataria

La autorización de donataria tendrá vigencia por el ejercicio fiscal en que sea otorgada; sin embargo, la autorización obtendrá nueva vigencia por el siguiente ejercicio fiscal sin necesidad de que el SAT emita un nuevo oficio de autorización, siempre y cuando se cumpla lo siguiente:

- 1.- Se presenten todas las declaraciones e informes mencionados en la tabla anterior
- 2.- Se presente la “Declaración Informativa de donativos para mitigar y combatir el virus SARS-CoV2” para aquellos que estén en este supuesto
- 3.- No se encuentre con estatus cancelado en el RFC
- 4.- No incurran en alguna de las causales de revocación a que se refiere el artículo 82-Quáter, apartado A de Ley del ISR, es decir:
 - Destinen su activo a fines distintos del objeto social por que el obtuvieron la autorización
 - No expidan CFDIS de donativos o amparen otras operaciones distintas a la donación
 - Incumplan cualquier otra obligación de las donatarias cuando la autoridad se percate de ello o le practique una revisión
 - Ser EFO o EDO (artículo 69-B LISR)

- Si los socios, asociados, representantes o miembros del Consejo Directivo o de administración forman parte de otras donatarias a las que les fue revocado el permiso por ser EDO o EFO dentro de los últimos 5 años
- Obtener más de 50% en ingresos distintos para los fines autorizados (último párrafo artículo 80 Ley de ISR).

9.6 Los beneficios de las Donatarias Autorizadas son:

- Tributan para efectos fiscales como personas morales con fines no lucrativos.
- No son contribuyentes del ISR ya que no buscan la generación de una utilidad.
- Pueden recibir donativos sin límite, ya sea en efectivo o en especie, de residentes en el país o en el extranjero; deben expedir los comprobantes respectivos.
- Pueden tener ingresos no relacionados con su objeto social, siempre que los mismos sean menores a 50% de los ingresos totales del ejercicio.

10. LAS DONATARIAS Y LOS ASPECTOS FISCALES DE LAS EXENCIONES DE LOS SERVICIOS EDUCATIVOS

Las exenciones de los servicios de enseñanza en IVA, específicamente en relación a las donatarias que proporcionan servicios de enseñanza, es el tema del presente estudio. Vamos por ello, en primer lugar, a dejar explicada la mecánica del acreditamiento en la ley del Impuesto al Valor Agregado; en segundo lugar, lo referente a las exenciones y sus diferencias con las exclusiones y actividades no objeto.

En el presente capítulo, después de explicado el acreditamiento, haremos al final del apartado, la puntualización numérica de un caso práctico. Después de explicar las exenciones, vamos a

10-1- El Acreditamiento y las exenciones en el IVA

10.1.1. Acreditamiento

10.1.1. Definición y evolución en ley

El vigente artículo 4 de la ley del IVA lo define como:

“El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso”

El Acreditamiento es una figura esencial en el estudio del IVA ya que a través de este método impuesto contra impuesto se refleja la naturaleza del impuesto al valor agregado.

De 1980 a 1999, el artículo 4 de la ley del IVA lo definía como: “El monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al

contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de las importaciones de bienes o servicios, en el mes al que corresponda”.

En el 2000, la Suprema Corte de Justicia establece que el acreditamiento parcial que estaba en el artículo 4 de la ley del IVA violaba el principio de equidad por tratar de forma desigual a los iguales, pues los contribuyentes que realizaban actos o actividades que graban y, además, actos o actividades exentas se encuentran en la misma situación fiscal que los contribuyentes que no realizan actividades por las que deba pagar el impuesto, ya que respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable; no obstante, a eso se establece procedimiento de acreditamiento distinto.

Para resarcir esta situación, se hace una reforma con el fin de tener mayor equidad y claridad en el mecanismo de acreditamiento, al regular la identificación de los actos por los que se está obligado al pago del impuesto. Dicho mecanismo resulta complicado y abstracto además de generar confusión al contribuyente.

Anteriormente, el artículo que tradicionalmente ha regulado el mecanismo de acreditamiento ha sido el artículo 4 de la ley del IVA, pero como ya pudimos observar, ha tenido algunos cambios. Basándome en la tesis de doctorado de Erika Yoaltziti Santoyo Morales (2005, p 118-159), pude extraer los principales cambios de este artículo a través de la historia, los cuales se muestran en la siguiente tabla

Tabla 27.- El Mecanismo del acreditamiento en la LIVA y su evolución normativa

AÑO	PRINCIPALES CAMBIOS
1979	Se reforma primer párrafo y se adicional el ultimo En el primer párrafo se regula como un requisito necesario para que el impuesto sea acreditable, los bienes y servicios que sean estrictamente indispensable, pero son los que sean deducibles para ISR. El último párrafo otorga el carácter de derecho personal al acreditamiento, para que este no sea trasmitido
1980	Reforma 1er párrafo y fracción 1

	El primer párrafo es adicionado con lo relativo al artículo 2-A el cual contempla la aplicación de la tasa 0% La fracción 1 es reformada en varios aspectos uno es que exceptúa del impuesto acreditable los actos distintos de la importación, son incorporados como bienes y servicios indispensables actividades con tasa 0%
1981	Reforma párrafo segundo fracción 1, se adicionan párrafos a la fracción 1 Se cambia el orden de los párrafos de la fracción 1 , se adiciona como apartado lo referente al impuesto trasladado con motivo de importación, se adiciona tercer párrafo relativo a las inversiones
1982	Reforma primer párrafo fracción I por tercera ocasión Cambian a “tasas” para no tener que reformarlo de nuevo
1983	Reforma fracción II Especifica únicamente el numeral de la LIVA en el que se regula lo relativo a los requisitos de los comprobantes fiscales
1990	Se adiciona fracción III Da como requisito indispensable del impuesto acreditable que sea pagado
1991	Se reforma 1er párrafo de la fracción 1 se deroga último párrafo Se deroga el último párrafo referente a las importaciones de bienes tangibles enajenados en la zona fronteriza En el primer párrafo se subsana la denominación enunciativa de los actos que deberían de considerarse como estrictamente indispensables
1994	Reforma último párrafo Se adiciona lo relativo a la escisión de sociedades como figuras mercantiles con derecho al acreditamiento
1995	Se adiciona el último párrafo y se reforma el ultimo Referente a la comprobación de bienes utilizados en franjas fronterizas es publicado nuevamente en el mismo sentido con la salvedad de que en lugar de gravarse los actos o actividades realizados en la franja fronteriza a la tasa del 6% se contempla tasa del 10%
1996	Se reforma el primer párrafo de la fracción 1

	Es adicionado lo relativo a la deducción inmediata como excepción a la regla establecida del acreditamiento proporcional de erogaciones parcialmente deducibles
1997	Se reforma fracción III Se modifica con la mención del número de la sección III, perteneciente a los preceptos de la LISR a efecto de ser coherentes con el cambio de numeración de esta ley
1998	Se reforma los párrafos 1ero, 4to y se adiciona el 5to Fracción 1era es adicionara con el acreditamiento de exportaciones y de impuesto de enajenación de bienes de actividades exentas
1999	Se modifica en forma integral el artículo para conformar lo que se denomina “el nuevo mecanismo de acreditamiento”
2000	Se reforma para adicionar lo relativo a la opción de emplear como comprobante fiscal el cheque nominativo
2001	Se incorpora base flujo de efectivo
2002	Se reforma y adiciona la modificación del periodo de determinación del impuesto sustituyendo lo relativo de los pagos provisionales
2004	Cambia estructuralmente el mecanismo de acreditamiento al incorporar el sistema de identificación de inversiones y se convierte en el artículo 5

Fuente.- Elaboración retomada datos de la Santoyo Morales, E. Y. (2005,p 118-159),

Como podemos ver a lo largo de los años, el proceso de acreditamiento ha ido cambiando, comenzando con el artículo 4 como base y haciendo ajustes sobre el mismo, pero al 1 de junio de 2005, el contenido del artículo 4 se convierte en el artículo 5.

Como menciona Erika Santoyo (2005, p177) en su tesis de acreditamiento:

“Se considera que muchas de las reformas efectuadas a la mecánica de acreditamiento adolecen de técnica jurídica y son inconstitucionales por faltar a los principios constitucionales en materia tributaria, además de afectar gravemente al contribuyente”.

Es por esta razón que se convierte en inconstitucional el artículo 4 y cambia al artículo 5 que analizaremos más adelante.

10.1.1.2. Los fundamentos legales del acreditamiento

De manera especial, son actualmente, los cinco cincos (5, 5A, 5,B, 5C Y 5D) los artículos que regulan el proceso de acreditamiento en donde nos encontramos a las exenciones en el impuesto que complican el mecanismo del acreditamiento.

Para poder realizar el acreditamiento se deben de tener en cuenta las reglas que se estipulan en los artículos 5 a 5D de la ley, mismos que en lo esencial puntualizamos a continuación

Figura 9. Acreditamiento del IVA, Arts. 5A a 5D

5

Que el IVA debe corresponder a actividades estrictamente indispensables para la actividad.

Si se aplica la deducción inmediata para el ISR, también el porcentaje de IVA puede ser acreditable.

Que el IVA esté especificado en un comprobante fiscal.

Que el IVA haya sido efectivamente pagado.

Que el IVA retenido y enterado podrá ser acreditable.

En las importaciones e inversiones el IVA será acreditable en su totalidad; sin embargo, al tratarse de adquisición de bienes distintos a inversión, no será acreditable.

Cuando el contribuyente tenga actividad mixta, es decir, actividades por las que se paga el impuesto y actividades no objeto de este, solo será acreditable la parte correspondiente a la actividad sujeta al impuesto.

5-A

Cuando el contribuyente utilice inversiones indistintamente para actividades sujetas al impuesto y a la tasa del 0%, o para actividades por las que no se tenga obligación de pagar impuestos, aplicará una proporción del total de la actividad. Sin embargo, si en los meses posteriores al acreditamiento de la inversión se modifica la proporción en un 3% se deberá ajustar de la siguiente manera:

En caso de que la proporción disminuya se deberá reintegrar el acreditamiento correspondiente, actualizándolo desde el mes en que se acreditó hasta el mes que se requiere ajustar. Se aplicará el porcentaje máximo de deducción del ejercicio, y al resultado se dividirá entre 12. Al monto resultante se le aplicará la proporción de IVA que deba pagarse.

En caso de que la proporción aumente, también se le aplicará el porcentaje máximo de deducción, se dividirá entre 12, y al resultado se le aplicará la proporción del valor de las actividades por las que no se deba pagar el impuesto. El resultado podrá acreditarse desde el mes en que se realizó la operación.

Comentado [MA1]:

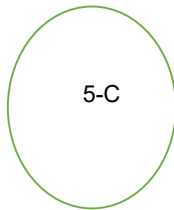
5-B

Si se opta por aplicar lo dispuesto en el artículo 5-B de la Ley del IVA, se debe utilizar la proporción del ejercicio anterior al mes en que se realiza el cálculo. Es decir, se utilizaría la proporción de los ingresos de enero a diciembre del año anterior. Si se trata del ejercicio de inicio de actividades (ventas), se podrá utilizar durante dos años la proporción desde el mes de inicio de actividades y hasta el mes en que se realiza el cálculo. Para las inversiones, al doceavo mes deberá realizarse un ajuste si la proporción varía más de un 3%, comparando los doce meses desde el inicio de actividades con la proporción utilizada en el mes donde se realizó la inversión.

Si se opta por este procedimiento, no podrá cambiarse hasta pasados 60 meses.

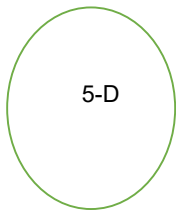
5-D

Cuando el contribuyente utilice inversiones indistintamente para actividades sujeto de impuesto y tasa 0% o actividades por las que no se tenga obligación de impuestos aplicará una proporción del total de la actividad. Sin embargo, si en los meses posteriores al que se realizó el acreditamiento de la inversión se modifica un 3% se deberá ajustar de la siguiente manera:



Para calcular la proporción no se deberán incluir:

- Importaciones de bienes o servicios,
- Enajenación de activos fijos y enajenación del suelo.
- Dividendos.
- Enajenación de acciones o partes sociales, de moneda nacional y extranjera, así como piezas de oro y plata.
- Intereses percibidos ni ganancias cambiarias.
- Las enajenaciones a través de arrendamiento financiero.



El impuesto se calculará por cada mes calendario.

El contribuyente presentará declaración a más tardar el día 17 de cada mes siguiente.

El pago será la diferencia entre el impuesto de las actividades realizadas y la disminución del impuesto que corresponda de sus actividades.

Fuente. - Elaboración propia basada en los Artículos citados de la LIVA

El Acreditamiento es fundamental para el estudio de esta tesis, ya que forma parte de la figura principal en torno al tema de exenciones es prestación de servicios de enseñanza.

El artículo 5 nos dice las condiciones para poder ser acreditable el IVA como el que haya sido pagado, que esté expresamente en un comprobante fiscal, etc., pero también nos da unas reglas para acreditar cuando se tienen actividades mixtas.

Para que el IVA que se haya pagado junto con las contraprestaciones de las erogaciones realizadas, deben estar destinado dichos egresos para obtener ingresos por actividades gravadas o a tasa de 0%. En este caso, el monto pecuniario pagado igual al IVA Causado (base por tasa), se denomina IVA Acreditable para diferenciarlo del IVA de los ingresos que se denomina IVA Traslado y el Acreditamiento es en sí; restar del IVA trasladado el IVA acreditable enterando al fisco solo la diferencia.

A la base del impuesto, la contraprestación pactada, se le aplica la tasa (no importa el monto de la misma, la mecánica es siempre igual) y el resultado es el IVA, ya sea acreditable si corresponde a erogaciones de las mencionadas o trasladado si corresponde a ingresos por actividades gravadas.

10.1.1.2.1. Acreditamiento simple

+Vemos un ejemplo de simple (sin retenciones de por medio) de acreditamiento y manejamos a propósito una de las tasas existentes con anterioridad, la tasa del 15%.

Tabla 28. - Ejemplo de acreditamiento simple determinando IVA a enterar al restar del trasladado el acreditable

Concepto	Monto	Tasa	MONTO DE IVA	TIPO DE IVA
Ventas	100	15%	15	TRASLADADO
Egresos	50	15%	7.5	ACREDITABLE
			7.5 a enterar	A ENTERAR

Los datos anteriores ilustran la mecánica del acreditamiento. En la última columna de la derecha observamos que el IVA de los ingresos, a tasa 15% son \$15,00 y el de los egresos, a misma tasa, por ser la mitad de los ingresos, es de \$ 7.5. siendo el impuesto a enterar, la diferencia entre el IVA trasladado y el IVA acreditable, en este caso \$7.50

Los asientos de mayor serían los siguientes:

ventas		IVA Traslado		Bancos	
100 1		1a 15	15 1	2 115	57.50 1
					7.50 2
Compras		IVA Acreditado		IVA Período	
1 50		1 7.50	7.50 1a	1a 15	7.50 1a
				2 7.5	7.5 saldo

10.1.1.2.2. IVA pagado para ingresos de actividades exentas; incrementa gasto

Cuando las erogaciones se destinan para obtener ingresos por actos o actividades exentas, no se es contribuyente y no se puede aplicar el mecanismo del acreditamiento.

Pero no existe regla para acreditar en actividades exentas, pues los exentos no son contribuyentes de IVA y no tienen el derecho a este mecanismo; por lo mismo el IVA pagado se va a gastos e incrementa el costo.

Tabla. 29 - Determinación de gastos que incrementa costo en los exentos y la neutralidad que provoca el acreditamiento para los contribuyentes de IVA

	Tasa 16%	Tasa 0%	Exentos
Ingresos	\$100,000.00	\$100,000.00	\$100,000.00
IVA	\$ 16,000.00		
Deducciones	\$ 78,000.00	\$ 78,000.00	\$ 78,000.00
IVA	\$ 12,480.00	\$ 12,480.00	\$ 12,480.00
Resultado	\$ 3,520.00	\$ 12,480.00	\$ -

Fuente.- Elaboración Propia

Podemos ver que, si una persona moral en régimen general puede acreditar, es decir, restar al IVA de sus ingresos el de sus gastos, esto le dará un resultado que normalmente es de pago a favor de la autoridad (puede ser a favor o neutral), y en términos contables su costo será, en este ejemplo, de 78 mil lo que ocasiona que el IVA es un impuesto neutral pues lo que entera el contribuyente, lo toma del IVA que traslada.

En el caso de la tasa 0% sus ingresos no tienen IVA; sin embargo, sus gastos podrá acreditarlos contra 0, dando un resultado de IVA a favor, y su costo será el mismo que para actividad general: 78 mil.

En el tema de los exentos no existe la figura de acreditamiento, lo que quiere decir que no tendremos IVA a favor y el costo (sin determinar impuesto sobre la renta) no es de 78 mil, sino de \$ 90,480. 00

Por lo que esta última figura tendrá una desventaja contra la tasa general y el 0%

10.1.1.2.3. Ingresos mixtos derivados de actividades gravadas y exentas

En suma, existen ingresos gravados, que son los que están sujetos a impuesto y tienen alguna tasa asignada, y también existen los ingresos exentos, que son actividades por las que no se paga el impuesto.

Señalado, pero podría existir un contribuyente que tenga las 2 actividades, entonces ¿qué sucedería en este caso?

Recordemos el concepto de acreditamiento que consiste en restar el impuesto determinado de los ingresos gravados según sea la tasa; se le resta el impuesto acreditable.

Algunos principios de Acreditamiento de acuerdo con el artículo 4 de la ley del IVA son:

1. Que se haya trasladado expresamente al contribuyente.
2. Efectivamente erogados los pagos por las adquisiciones de bienes o servicios, de los pagos de honorarios y arrendamiento.
3. Que el impuesto trasladado que se retuvo al contribuyente haya pagado.

También se tomará en cuenta el impuesto que les hubiera trasladado por el pago de importaciones, correspondiente a gastos e inversiones.

Puntos a tener en cuenta para el acreditamiento:

1. Identificar el impuesto que se hubiera trasladado a los contribuyentes y el impuesto que se pagó de las importaciones por la adquisición de materias primas, productos terminados o semiterminados destinados exclusivamente a las actividades gravadas.
2. Determinar el factor de prorrateo aplicable al IVA trasladado al contribuyente que no pueda identificarse exclusivamente al gravado o exento.

Para este último caso, la mecánica para determinar el IVA sería:

1. Identificar el IVA acreditable de las adquisiciones o servicios gravados.
2. Identificar el IVA de las adquisiciones o servicios de actividades exentas.

Determinación del factor de acreditamiento

Valores de actos o actividades gravadas/ total de los actos o actividades

= Factor de acreditamiento

Total de IVA Acreditable

+ IVA de enajenaciones para uso o goce temporal a personas exentas en IVA

- IVA Identificado servicios gravados
- IVA Identificado servicios exentos

=Total de IVA base para el factor de acreditamiento

X Factor de acreditamiento

= IVA acreditable con factor periodo

Este factor se utilizará para determinar el IVA por el cual no se pueda identificar la actividad gravada o exenta.

Después el contribuyente continuará con su cálculo normal de acreditamiento, una vez sabiendo cuanto es lo que puede restar

De lo anterior, en suma, obtenemos que los ingresos mixtos, de manera simple, son cuando hay actividades gravadas y actividades exentas en los que, de manera muy sencilla las erogaciones cuyo destino son obtener los ingresos exentos, no forman parte de la mecánica de acreditamiento del IVA, "no juegan"; en cambio el IVA pagado para obtener ingresos derivados de actos o actividades gravados, resulta acreditable, LA clave está en ubicar el destino de las erogaciones.

Sin embargo, para gastos comunes realizados por los contribuyentes con ingresos mixto, no se puede ubicar el destino de tales erogaciones. No se sabe si son acreditables o no dichos monto pagados de IVA. Para dilucidarlo se parte el total de los ingresos del periodo se determina cuál es el porcentaje de ingresos que proviene de actividades gravadas y cuál el % de actividades exentas. Determinado el porcentaje de actos o actividades gravadas del periodo, se determina en qué porcentaje se es contribuyente; y, teniendo ese dato se aplica dicho porcentaje al total del IVA pagado por las erogaciones del periodo y se determina el impuesto acreditable.

El artículo 5A da reglas para hacer los ajustes procedentes en los casos en que el porcentaje de acreditamiento determinado, tratándose de inversiones en activos fijos, supera una tolerancia del 3%; ello, en el fondo por cambiar en la realidad el destino de las erogaciones REALIZADAS, especialmente de la inversión en activos fijos

En las siguientes tablas ponemos un ejemplo de determinación de IVA del periodo cuando se tienen ingresos mixtos y hay necesidad de hacer ajustes pro colocarse el contribuyente en los supuestos de ley.

Ejemplo de actividad mixta en acreditamiento

**Tabla 30. - Ejemplo de ajuste del acreditamiento en actividad mixta
(Parte 1/2)**

INVERSIONES	SUBTOTAL	TASA	IVA	TOTAL
Computadoras	\$125,000.00	16%	\$20,000.00	\$145,000.00

Gasto identificado con actividad	Proporción	IVA acreditable
Exenta, 0% Y 16%	42.86%	\$8,571.43

Proporción de acreditamiento	Gravados	Totales	Proporción	
Enero	\$37,500.00	\$87,500.00	0.4286	
Febrero	\$24,200.00	\$102,200.00	0.2368	-80.82%

La proporción determinada en el mes de febrero disminuyó un 80.82%, siendo superior al 3% que establece la ley, entonces debe ajustarse.

Fuente.- Retomado de Retomado de PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTO DE IVA.
<https://www.contadigital.mx/posts/proporcion-de-acreditamiento-de-iva> consultado en
11/04/2025; Contadigital (2022)

**Tabla 31. - Ejemplo de ajuste del acreditamiento en actividad mixta
(Parte 2/2)**

Ajuste a IVA de inversiones (artículo 5-A)	
IVA de inversiones (Enero)	\$20,000.00
% deducción ISR	30.00%
Resultado	\$6,000.00
Entre 12 =	\$500.00
Proporción mes adquisición	0.4285
	\$214.30
IVA de inversiones (Enero)	\$20,000.00
% deducción ISR	30.00%
Resultado	\$6,000.00
Entre 12 =	\$500.00
Proporción mes de ajuste	0.2368
	\$118.40
IVA a reintegrarse \$95.90 Más actualización	

Fuente.- Retomado de Retomado de PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTO DE IVA.
<https://www.contadigital.mx/posts/proporcion-de-acreditamiento-de-iva> consultado en
11/04/2025; Contadigital (2022)

Pasemos a hora a señalar un ejemplo genérico que clarifica la mecaniza de acreditamiento cuando hay sólo ingresos gravados (a tasa 0 o cualesquier otra) e ingresos provenientes de actos o actividades exentos:

10.2. La exención en IVA

10.2.2. las exenciones en el IVA

El artículo 31 de la Constitución Mexicana establece que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la federación de manera proporcional y equitativa.

La Ley del IVA estipula que están obligadas al pago del impuesto las personas que realicen enajenación de bienes presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios.

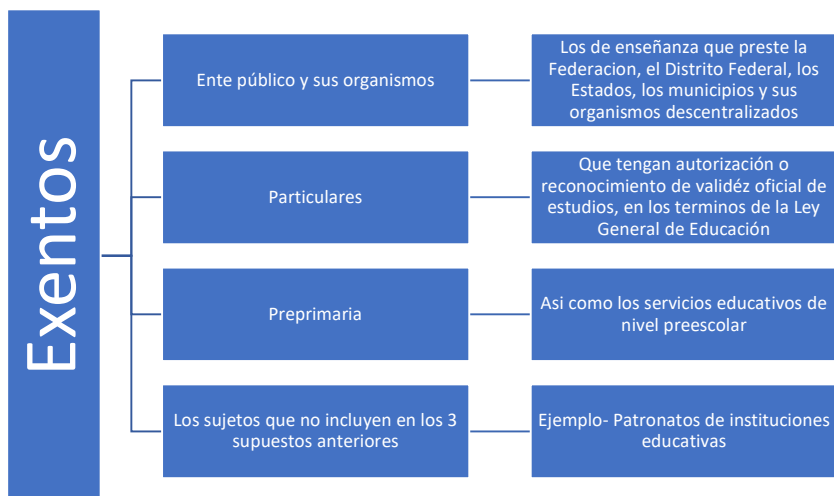
Sin embargo, existen sujetos que no son contribuyentes del impuesto, ya que se trata de sujetos exentos y los mismos se enumeran en los artículos 9, 15, 20 y 25 enumeran los actos o actividades respectivamente, por enajenación, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes e importación es por los que no se pagará el impuesto señalado en la ley

De los numerales citados nos interesa en especial, el artículo 15 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que establece la prestación de servicios independientes por los que no se pagará el impuesto y en su fracción cuarta nos dice que, dentro de ellos, están los servicios de enseñanza.

De una manera detallada y didáctica, en la figura siguiente, se desglosan los sujetos exentos que pueden impartir servicios de enseñanza.

Como podemos ver en la figura siguiente los servicios de enseñanza exentos, son los que presten un ente público y sus organismos, particulares, preprimarias y los que no se incluyen en los supuestos anteriores.

Figura 10.- Sujetos exentos que proporcionan servicio de enseñanza



Fuente.- Elaboración propia con base en artículo 15 fracción IV de la LIVA en relación a Art. 82, último párrafo de LISR

10.2.3.- Condición de la LIVA para exención de servicios educativos: Tener autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, de acuerdo a la Ley General de Educación

La condición que establece la Ley del IVA para que los servicios de enseñanza sean gratuitos la encontramos en el mismo numeral arriba ya transcrito pues nos dice:

ARTICULO 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

..IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

No se pagará el impuesto por la prestación de los ... servicios ... de enseñanza que preste[n] ... los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, ...

Por lo anterior, es que en capítulo aparte hemos realizado el estudio en la Ley General de Educación, la Ley General de educación superior y las normas relacionadas con las mismas que contemplan el sistema educativo, los niveles de estudio que lo conforman; así como los sujetos que pueden impartir la educación diferenciando cuando se requiere autorización y cuando se requerirá reconocimiento, así como los requisitos para obtener por parte del Estado la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios y el trámite de obtención y conservación.

Remitimos a dicho capítulo a efecto de tener claridad de los sujetos exentos, cuando prestan servicios de enseñanza, en el entendido de que, tratándose de particulares, no pueden estar exentos, si no cumplen con los requisitos para obtener, tener y conservar, en su caso, la autorización o el reconocimiento de validez oficial de estudio.

10.3.- Exentos y sus diferencias con Exclusiones, actividades no objeto del IVA; y, a tasa de 0%

10.3. 1.. Recordatorio referente a exclusiones, actividades no objeto y exenciones

En el capítulo 6 nos hemos detenido a estudiar lo referente a las exclusiones en el IVA (tratándose de enajenaciones: herencia y donaciones. Tratándose de servicios independientes: los salarios y los asimilados a salarios); lo actos o actividades no objeto del impuesto (las que el contribuyente no realiza en territorio

nacional); y, las exenciones. De éstas estás retomamos en especial las exenciones deteniéndonos en las exenciones en la prestación de servicios de enseñanza.

También la tasa 0% parecería ser algo similar a lo exento, por ello se puntualizan las se diferencias

10.3.1.1. Las diferencias de las actividades exentas y las excluidas del IVA

Como se mencionó con anterioridad, todos los mexicanos están obligados a realizar el pago de impuestos; sin embargo, en la ley del impuesto al valor agregado hay actos o actividades cuyos ingresos están catalogados como exentos y otros como ingresos excluidos, aunque en este caso último nos podemos cuestionar sobre ¿Cuál sería la diferencia entre ellos?, dado que parecieran ser los mismos, ya que por ninguno de estos se paga impuesto.

Sus diferencias son las obligaciones contributivas que tienen. Se entiende que las exclusiones, son contraprestaciones que no son considerados como objeto del impuesto.

En el caso de los ingresos exentos, la actividad que los origina forma parte del objeto gravado pero el legislador decide excluirlos del objeto, exentarlos y el sujeto tiene la obligación de reportarlos.

10.3.1.2. Las diferencias de las actividades no objeto con las exentas

Como ya hemos señalado, el artículo 4o.-A agregó el término “no objeto” lo que elimina el derecho de acreditamiento para quienes realizan esta actividad.

“Artículo 4o.-A. Para los efectos de esta Ley, se entiende por actos o actividades no objeto del impuesto, aquéllos que el contribuyente no realiza en

territorio nacional conforme a lo establecido en los artículos 10, 16 y 21 de este ordenamiento, así como aquéllos diferentes a los establecidos en el artículo 1o. de esta Ley realizados en territorio nacional, cuando en los casos mencionados el contribuyente obtenga ingresos o contraprestaciones, para cuya obtención realiza gastos e inversiones en los que le fue trasladado el impuesto al valor agregado o el que hubiera pagado con motivo de la importación.”

La diferencia entre las actividades n objeto del impuesto y las exentas, es la denominación y que las primeras no se realizan en territorio nacional y las segundas sí. NO hay otra diferencia pues el rubro de la jurisprudencia firme derivada del vigente artículo 4A, es clarísima cuando dice:

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE NO SON OBJETO DE ESE IMPUESTO NO PUEDEN FORMAR PARTE DE LA MECÁNICA DE SU ACREDITAMIENTO.”⁹

10.3.1.3. Diferencia entre exención de IVA y tasa del 0%

Las actividades a la tasa del 0%, y las actividades exentas, aunque parecieran ser iguales, ya que en ninguna se paga el impuesto, tiene diferencias claves.

Exención de IVA- Son actividades que no están sujetas al pago del impuesto, lo que quiere decir que el contribuyente no lo traslada ni lo declara, sin embargo, tampoco puede acreditar ni solicitar devoluciones por el impuesto pagado en sus gastos.

Tasa del 0%- Son actividades que están gravadas, pero con una tasa del 0%, esto significa que el contribuyente debe de declarar el IVA ante el SAT, y a diferencia

⁹ Cfr.: Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 2031008; Instancia: Primera Sala; Undécima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 225/2025 (11a.); Fuente: Semanario Judicial de la Federación. ; Tipo: Jurisprudencia.

de los exentos puede acreditar el IVA pagado en sus compras y solicitar devoluciones.

Un ejemplo claro es el de los alimentos básicos. La venta de pan está gravada a tasa 0%, por lo que el panadero puede acreditar el IVA que paga en la compra de harina o equipo. Un caso contrario sería el arrendamiento de vivienda, el cual está exento, por lo que un propietario no puede recuperar el IVA que pagó en reparaciones o mantenimiento.

Podemos ver una comparativa de lo que pasa al tener una tasa 16%, 0% y Exento:

16%- En este supuesto debemos de aumentar el 16% a nuestros ingresos, pero también podemos acreditarnos el IVA de los gastos, entonces tendremos el resultado de un IVA a pagar.

0%- En este supuesto no aumentaremos el 16 % del IVA a nuestros ingresos; sin embargo, sí tenemos a favor el IVA de nuestras deducciones y obtenemos un IVA a favor.

Exentos- En este supuesto tampoco aumentamos el IVA de los ingresos, ya que los actos o actividades se realizan se encuentran exentos del pago del IVA, no se puede acreditar ni solicitar la devolución del impuesto trasladado por los proveedores, por lo que se incluirá como parte del costo.

10.4. Determinación del IVA en sujetos gravados y comparativo con los exentos

En resumen, los sujetos que realizan los acto o actividades gravados señalados en la LIVA, no importa a qué tasa estén afectos, son contribuyentes del IVA, utilizan la Mecánica de acrecimiento y el resultado es el IVA del periodo a enterar, pagándose con la diferencia que resulta de restar del IVA trasladado el IVA

Acreditable. En cambio, quien está exento o realiza actividades o actos que no son objeto del IVA, no pueden aplicar la mecánica de acreditamiento.

Tomando como ejemplo la tabla de acreditamiento del apartado 10.1.1. (Supra, punto 10.1.1.2.1.), podemos ver la diferencia entre cada uno de los supuestos antes mencionados, lo que hacemos en la siguiente Tabla.

Tabla. 32 - Incremento del costo en sujetos exentos (o con actos o actividades no objeto) en la ley del IVA porque no se le permite aplicar la mecánica del acreditamiento como a los sujetos gravados (a cualquier tasa)

	Tasa 16%	Tasa 0%	Exentos y/o actividades no objeto del iva
Ingresos	\$100,000.00	\$100,000.00	\$100,000.00
Iva	\$16,000.00		
Deducciones	\$78,000.00	\$78,000.00	\$78,000.00
Iva	\$12,480.00	\$12,480.00	\$12,480.00
Resultado	\$3,520.00	\$12,480.00	\$ -

Fuente.- Elaboración Propia

En la tabla anterior hemos incorporado, en la última columna, el supuesto de exentos y/o actividades no objeto del IVA.

10.5. Las donatarias en el ISR y determinación del IVA en una donataria con actividades mixtas

10.5.1. las exenciones por ingresos por servicios de enseñanza en la LISR

Nos toca traer a colación el tratamiento de las exenciones en servicios educativos; y en especial con relación a nuestro tema de estudio: las donatarias. LO hacemos ahora, “cerrando el círculo” remitiendo de la Ley del IST a la Ley del IVA en su artículo 8 segundo párrafo, que señala que las enajenaciones son entre otras, cuando no se reúnen los requisitos para que quien las realiza, sea donataria conforme a ISR.

Para ello, recordemos que el artículo 79 de la LISR señala quiénes no son contribuyentes del ISR, especificando en su fracción X a quienes presten los servicios de enseñanza. Tal numeral dice:

Artículo 79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

...

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

Lo anterior nos lleva a reafirmar que la exención en ingresos por servicios educativos, en la ley del Impuesto sobre la Renta, está condicionada a que sean prestados por una donataria; y, por ello, debe reunir los requisitos para ser donataria, mantenerse como tal y cumplir con las obligaciones de ley que derivan de su calidad de donataria reconocida.

Si no se cumple con los requisitos para que los donativos sean deducibles del impuesto sobre la renta, automáticamente se actualiza la hipótesis del segundo párrafo del artículo 8 de la ley del IVA que dice:

ARTICULO 8o.- ...

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como **la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta**

Lo anterior porque estamos ante una regla especial de derecho que dice que lo no deducible para ISR no es acreditable para IVA.

Por lo anterior en forma reiterada hemos señalado que los servicios de enseñanza prestados por particulares, para poder estar exentos, deben reunir dos condiciones: autorización y/o reconocimiento; y, si los presta una persona moral, deberá ser donataria autorizada y cumplir con los requisitos de ley de ISR

10.5.2. determinación del IVA en una donataria con actividades mixtas

Podemos ahora para a ver un ejemplo de actividades mixtas, en una donataria

Ejemplo:

Si una donataria dedicada a la educación también tiene actividades gravadas. Es importante mencionar que las donatarias también pueden recibir ingresos distintos a los de educación siempre y cuando estos sean menores al 10% del total de su ingreso, una vez aclarado esto.

Si una donataria tuviera 2,000,000 de ingresos y 180,000 de ingresos grabados, ¿en qué porcentaje sería contribuyente? y ¿qué tratamiento fiscal tendría?

TABLA. 33 - Donataria con ingresos mixtos

	SUBTOTAL	IVA	TOTAL, DE	
	L		INGRESOS	%
INGRESO 16%	180,000.00	28,800.00	208,800.00	9.5

INGRESO EXENTO	2,000,000.00	-	2,000,000.00	90.5
TOTAL	2,180,000.00	28,800.00	2,208,800.00	100.0

Fuente.- Elaboración propia

Una vez que identificamos los ingresos que fueron exentos y gravados, también se debe de separar los gastos según se hayan utilizado.

Tabla. 34 - Destino de los egresos de la donataria con ingresos mixtos

GASTOS	ACT EXENTO	ACT GRAVADO	AMBO S	IVA PAGAD O (16%)
MANTENIMIENTO	800,000.00			128,000
PAPELERIA		100,000.00		16,000
CAFETERIA Y OTROS			300,000.00	48,000

Fuente.- Elaboración propia

Para los gastos que se compartieron, se debe de determinar el factor de acreditamiento.

Tabla .35 - Determinación del factor de acreditamiento en el estudio de caso de una donataria con ingreso mixtos

Determinación de factor de acreditamiento	
Actividades gravadas	180,000.00
Total de actos	2,180,000.00
Factor	0.0825688073394495

Determinación de IVA a acreditar correspondiente a egresos sin destino plenamente identificado	
IVA pagado por este concepto	48,000.00
Factor de acreditamiento	0.0825688073394495
IVA acreditable por act gravada	3,963.30

Fuente.- Elaboración propia

Una vez que tengamos esto podemos continuar con el cálculo de impuestos.

Tabla 36 - Determinación del IVA DEL PERIODO en el estudio de caso de una donataria con ingreso mixtos

Ingreso Exentos	2,000,000.00
Ingresos Gravados	180,000.00
Tasa 16%	
IVA de ingresos (TRASLADADO)	28,800.00
Total, de Gastos	1,200,000.00
Total de IVA de gastos	192,000.00
IVA TRASLADADO	28,800.00
IVA acreditable (gastos act gravada)	16,000.00
IVA acreditable (de gastos actividades mixtas)	3,963.30
IVA por pagar	8,836.70

Fuente.- Elaboración propia

Como podemos ver el total de los impuestos pagados son \$ 192,000 sin embargo solo acreditamos el 100% del IVA de los gastos que se generaron por ingresos gravados y el 0.0825688073394495 del IVA de los gastos mixtos. Lo anterior nos lleva a comprobar, que el exento paga, aunque no sea consumidor final

10.6. El tratamiento fiscal de los ingresos por servicios de enseñanza (donatarias) en ISR y su relación con las exencione en IVA

10.6.1. Calculo del ISR

El Impuesto sobre la Renta es un tributo federal que se aplica a todas las personas que tienen ingresos en México.

Es un impuesto directo que grava la renta, el sueldo, los honorarios, las comisiones, utilidades, ventas, rentas y otros ingresos.

Este impuesto se calcula a una tasa del 30% determinada en el artículo 9 de la LISR.

El procedimiento para calcular el ISR consiste en:

1. Determinar el ingreso mensual
2. Restar de los ingresos los costos y gastos deducibles correspondiente al ejercicio.
3. Al resultado aplicar la tasa del 30%

Las personas morales tienen la obligación de presentar declaraciones provisionales y pagarlas, para después presentar la anual que será el resultado del ejercicio.

10.6.2. Las donatarias en las LISR y su relación con las exencione en IVA

Respecto al tema en estudio, recordemos que el Impuesto al valor agregado que pagan de los sujetos exentos de este impuesto, no lo pueden acreditar; sin embargo, la Ley de ISR señala que, porque no lo pueden acreditar, sí lo puede deducir. Esto se regula actualmente en el artículo 28 de la LISR, que en lo que interesa dice:

“Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.”

Al ser deducible para una donataria, el IVA pagado por sus egresos para realizar sus actividades de servicios de enseñanza, el exento, vía deducción recupera lo pagado por un porcentaje igual a la tasa de ISR, como lo vemos a detalle en el siguiente análisis

Ahora, con el ejemplo que tomamos en acreditamiento, ¿cómo sería el cálculo para ISR para ver si podemos obtener el monto de lo pagado en IVA?

Tabla 37, - Calculo de ISR de una donataria para determinar cuánto recupera del IVA pagado al ser deducible del ISR

	Tasa 16%	Tasa 0%	Exentos
IVA			
Ingresos	\$100,000.00	\$100,000.00	\$100,000.00
Iva	\$16,000.00		
Deducciones	\$78,000.00	\$78,000.00	\$78,000.00

Iva	\$12,480.00	\$12,480.00	\$12,480.00
Resultado	\$3,520.00	-\$12,480.00	\$0.00
ISR			
Ingresos	\$100,000.00	\$100,000.00	\$ 100,000.00
Deducciones	\$ 78,000.00	\$ 78,000.00	\$ 90,480.00
Resultado fiscal	\$ 22,000.00	\$ 22,000.00	\$ 9,520.00
tasa ISR 30%	\$ 6,600.00	\$ 6,600.00	\$ 0
Pago de impuestos			
IVA	\$3,520.00	-\$12,480.00	\$0.00
ISR	6,600.00	6,600.00	\$0.00
Total de imp	10,120.00	- 5,880.00	0

Fuente.- Elaboración propia

Contablemente también podremos ver la diferencia que vamos a tener para el registro de los ingresos y los gastos y, en su caso, la cancelación del IVA para declaración

Tasa 16%

1. Ingresos por 100,000 a una tasa general del 16%

INGRESO	IVA	TRASLADADO
100,000		16,000

2. Gastos por 78,000

GASTOS	IVA	ACREDITABLE
78,000	12,480	

3. Cancelación de IVA's para declaración

IVA	
12,480	16,000
3,520	

Tasa 0%

1. Ingresos por 100,000 a una tasa del 0%

INGRESO		IVA	TRASLADADO
	100,000		0
0			

2. Gastos por 78,000

GASTOS		IVA	ACREDITABLE
78,000		12,480	

3. Cancelación de IVA's para declaración

IVA	
12,480	0

Exentos

1. Ingresos por 100,000

INGRESO		IVA	TRASLADADO
	100,000		0

2. Gastos por 78,000

GASTOS		IVA	ACREDITABLE
78,000		12,480	

3. Cancelación de IVA's para declaración

Para exentos no existe este paso, ya que no tiene derecho a acreditar.

El IVA pagado de \$ 12,480, se convierte, para ISR, en deducible, lo que permite un ahorro el ISR de un 30% del IVA pagado; es decir sólo de \$ 3,744.00 (\$12,480.00 por 30% o la tasa de ISR en vigor).

Lo anterior nos lleva a concluir que, aunque el IVA pagado por erogaciones para servicios de enseñanza sea deducible para efecto de ISR sólo se recupera del IVA pagado, un % igual a la tasa en vigor en la LISR. En el caso concreto, corre a cargo de la donataria, sin ser consumidor final, la diferencia del 70% del IVA pagado que arroja una cantidad de \$8,736.00; misma que sumada al 30% que se recupera vía deducción por efectos de ISR: \$3,744.00, es igual a \$ 12, 480.00 que en nuestro ejemplo es el monto del IVA pagado por las erogaciones del periodo. Por ello, coincidimos con lo afirmado por Morales Hernández, J. R. (2001, a), en que el exento de IVA, paga, de que la exención legal en 7uva no es una exención real.,

10.6.3. Algunas observaciones en ISR para donatarias

Ponemos a continuación un último ejemplo agregando una variante que seria.

El ejercicio hablara de una donataria autorizada la cual recibe un donativo por \$ 100,000 pesos para su actividad.

Como primera instancia esta debería de realizar un recibo de donativo.

Como podemos ver en la tabla, la tasa general tendría que pagar IVA e ISR; y nos encontramos con lo siguiente:

La tasa 0% solo pagaría el ISR y podría obtener la devolución del pago del IVA es decir que el gasto serio de \$ 6,600 pero obtendría \$ 12,480 en devolución,

Si pasamos a los exentos para IVA no podemos acreditar, pero para ISR nos dice que podemos hacer deducible todo incluido el IVA sin embargo aun así no obtenemos el 100% del IVA que se pagó en los gastos.

11. RESULTADOS

Como resultado de esta investigación, propondría el cambio de exentos a tasa 0% para los contribuyentes que se dediquen a la educación y tengan la autorización de recibir y otorgar donativos.

Ideas principales para cambiar a la Tasa 0% en lugar de Exenciones:

1. Neutralidad fiscal verdadera; La tasa 0% permite a los contribuyentes acreditar el IVA pagado en sus insumos, lo que mantiene la neutralidad del impuesto. En cambio, la exención rompe esa cadena, encareciendo las actividades exentas

2. Evita impactos económicos negativos en sectores sociales sensibles: Bienes y servicios como alimentos, medicinas, transporte público y educación deben mantenerse accesibles. Gravar estos productos sin tasa 0% trasladaría el impuesto al consumidor o encarecería su producción, afectando especialmente a los grupos más vulnerables.

3. Disminuye conflictos legales-administrativos: el régimen de exentos ha dado lugar a reformas controversiales, amparos, e incluso pronunciamientos de inconstitucionalidad por parte de la Suprema Corte, debido a su falta de proporcionalidad y equidad.

4. Facilita la trazabilidad y fiscalización: Las operaciones con tasa 0% deben documentarse como cualquier otra operación gravada, lo cual fomenta la formalidad y el control fiscal. Las exenciones, al no generar obligación de trasladar ni reportar el IVA, generan opacidad.

CONCLUSIONES

Resultado de mi investigación y estudio, podemos ver que las donatarias autorizadas en educación, si bien pertenecen a un régimen que las haría no objeto del impuesto, esto provoca que hagan del impuesto parte del costo.

Cuando una Institución educativa que no es donataria al comprar una pluma, digamos de \$10 pesos, estará pagando 10 pesos y 1.6 del 16% del IVA, y podría acreditarlo contra el IVA de sus ingresos, incluso podría obtener saldos a favor de esta actividad, actividad que es con fines lucrativos.

Sin embargo, cuando una Institución Educativa sin fines lucrativos con autorización para dar y recibir donativos, realiza el mismo ejercicio, esta estará pagando por el mismo artículo 16 pesos, el cual sería parte de sus costos; cuando podría obtener saldos a favor que se podrían usar para su actividad.

Propondría como resultado una propuesta de Ley que desembocaría en lo siguiente:

Que las donatarias autorizadas pertenecieran a la tasa del 0%. Para así obtener el beneficio de saldos a favor.

Las exenciones mal diseñadas vulneran el principio de neutralidad, pues castigan a quienes producen bienes exentos al no permitirles recuperar el impuesto pagado, lo que puede desincentivar su actividad o encarecer innecesariamente productos esenciales.

A diferencia de una exención, la tasa 0% permite mantener el principio de neutralidad fiscal, otorgando al contribuyente el derecho de acreditar el IVA pagado en sus compras.

a) Se cumple la hipótesis (sí, no, porqué)

b) Si las instituciones que imparten educación sin fin lucrativo, y que realizaron el proceso para obtener el beneficio de ser donatarias, se situaran una tasa

exclusiva por su actividad); entonces, podría darse la neutralidad el IVA y no sería parte del costo.

c) Si las Donatarias se posicionaran en el supuesto de la tasa 0%; entonces, el fisco obtendría una cantidad de saldos a favor que no podría solventar.

d) Responde a los objetivos/pregunta de investigación (sí, no, porqué)

Si responde a los objetivos de investigación, ya que logremos vis

REFERENCIAS

Amezcu Cerda, Michelle (2017) "Tratamiento fiscal de las devoluciones en materia del impuesto al valor agregado en una persona física del sector autotransporte de carga federal". (Tesis de Licenciatura en contaduría pública). Universidad Don Vasco. Recuperado <https://ru.dgb.unam.mx/items/cb68b8f7-dfdb-4260-8b6f-07c72aea6b86>

Aguilar Cortés, Adriana Lucía, (2015) "*Evolución y análisis del impuesto al valor agregado en México: 1980-2014: implicaciones de su generalización.* " (Tesis Licenciatura en economía). Universidad Nacional Autónoma de México. Recuperado https://repositorio.unam.mx/contenidos/evolucion-y-analisis-del-impuesto-al-valor-agregado-en-mexico-1980-2014-implicaciones-de-su-generalizacion-237428?c=EANII3&d=false&q=*&i=2&v=1&t=search_0&as=0

Sandoval Ramos Alejandra (2016) "Consecuencias económicas de IVA tasa 0% en medicinas en México". (Tesina Especialidad fiscal). Universidad Nacional Autónoma de México. Recuperado <https://tesiunamdocumentos.dgb.unam.mx/pdfviewer/?file=/ptd2016/febrero/0741068/0741068.pdf>

Ballester, J. C. (2010). "*Tratamiento de las personas morales con fines no lucrativos dedicadas a la enseñanza y donatarias a la vez.*" (Tesina de especialidad en fiscal). Universida Nacional de Autonoma de Mexico. Recueperado <https://repositorio.unam.mx/contenidos/tratamiento-de-las-personas-morales-con-fines-no-lucrativos-dedicadas-a-la-ensenanza-y-donatarias-a-la-vez-425407?c=%7B>

Becerra Castillo, Nadia Erika. (2002). "*Análisis de las retenciones del Impuesto al valor agregado y su acreditamiento.*" (Tesis de Licenciatura). Universidad

Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/342112>

Contadigital. (2022). *Donatarias Autorizadas*. contadigital. <https://www.contadigital.mx/posts/donatarias-autorizadas>

Contadigital. (2022). *Proporcio de acreditamiento de IVA*. contadigital.
Contadigital. (2022). *Donatarias Autorizadas*. contadigital. <https://www.contadigital.mx/posts/donatarias-autorizadas>

Fuentes, H. Zamudio, A. (2011, septiembre-diciembre, 11). "IVA: ¿Qué sucede si los bienes y servicios a tasa 0% se cambian a exentos? ", Revista Análisis económico vol. XXVI. recuperado de: <https://www.redalyc.org/html/413/41318401012/>.

García, Gómez Adrián. (2016, abril, 14). "ISR e IVA: Evoluciones históricas". Sitio CIEP. recuperado de: <https://ciep.mx/isr-e-iva-evoluciones-historicas/>.

Gómez, Marcos Fernando (Ed.). (2011). "Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido". Revista Extokos no.3, Dialnet. Recuperado <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/3728552.pdf>

Hernández Velázquez, Claudia. (2018). "Estudio del impuesto al valor agregado en las prestación de servicios médicos de personas físicas". (Tesis de Maestría). Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/87555>

Lara Flores Elías, L. R. L. (2021). *Primer curso de contabilidad* (Trillas, Ed.). trillas.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, [L.I.V.A], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 12 de noviembre de 2021, (México).

Ley del Impuesto Sobre la Renta, [L.I.S.R], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 1 de marzo de 2024, (México).

Ley General de Educación, [L.G.E], Reformada, Diario Oficial de la Federación [D.O.F.], 7 de junio de 2024, (México).

Melgar, P. (2018). Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado. *Unidades de Apoyo para el Aprendizaje*. CUAED/Facultad de Estudios Superiores Acatlán. Consultado el (01-06-2025) Recuperado de https://repositorio.unam.mx/repositorio/moodle/pluginfile.php/1371/mod_resource/content/7/contenido/index.html

Morales Hernández, J. R. (2019). "¿Desaparición de exenciones y de tasa 0% en IVA? Enseñanzas y principales efectos de su aprobación." Ponencia

Morales Hernández, J. R.. (2001, b). "¿DESAPARICIÓN DE EXENCIONES Y DE TASA 0% EN IVA? ENSEÑANZAS Y PRINCIPALES EFECTOS DE SU APROBACIÓN". Ponencia

Morales Hernández, J. R. (2001, a). "IVA a Alimentos y Medicinas: Implicaciones y Consecuencias". Conferencia Magistral.

Morquecho Díaz, José Antonio. (2000). *"Acreditamiento del impuesto al valor agregado para contribuyentes con ingresos gravados y exentos"*. (Tesis de Licenciatura). Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/368981>

Ortega Sánchez, Cristian (2009) *"La importancia del Impuesto al Valor Agregado dentro de los ingresos tributarios en México (1990-2006)"*. Tesina licenciatura en economía. Universidad Nacional Autónoma de México. Recuperado <https://ru.dgb.unam.mx/server/api/core/bitstreams/ffd42854-0d74-45f8-bee1-82f0b13a0de9/content>

Obregón Pérez, Analí (2012) *"Efectos y consideraciones fiscales y contables del impuesto al valor agregado"*. Tesis de licenciatura en ciencias sociales. Recuperado

<https://hdl.handle.net/20.500.14330/TES01000685677>

<http://132.248.9.195/ptd2013/febrero/0685677/Index.html>

Paura, García Juan. (1998). *"Análisis de la exención su aplicación y efecto en IVA"*. Tesis en maestría en derecho fiscal. Nuevo León, Universidad Autónoma de Nuevo León. Recuperado de <http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020124855/1020124855.html>

Santoyo Morales, Erika Yoaltziti (2005) *"El mecanismo de acreditamiento en la Ley del impuesto al valor agregado, un estudio constitucional"*. Tesis de Doctorado). Universidad Nacional Autónoma de México, México. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/98147>

Trigueros, I. Fernández, A. (2000). *"Análisis, evaluación y propuestas para una reforma tributaria"*. México: OCDE. Gaceta economía. Recuperado <https://ftp.itam.mx/pub/academico/inves/CEA/Capitulo3.pdf>

Palacios Ramirez Angelica. (2001). *"Donatarias autorizadas"*. Tesis de licenciatura en contaduría. Universidad Villa Rica. Recuperada <https://tesiunamdocumentos.dgb.unam.mx/pd2001/292698/Index.html>

Verónica García Hernández, Clara Concepción García Jerónimo, Rosa Martínez Hernández, María Soledad Martínez Cabrera, Elizabeth Solís Cárdenas. (2003) *[Impacto Financiero del IVA en las empresas dedicadas a la compra venta y distribucion de alimentos, unidad Tepepan, México]*. Tesis Contador Publico. Instituto Politecnico Nacional. Recuperado <https://tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/6764/IMPACTIFINANCIERO.pdf>

Villafaña Reyes, Marco Antonio (2021). *"Estrategias económico-fiscales para apoyar a los contribuyentes de tasa cero en el impuesto al valor agregado"*. Tesis de licenciatura en Economía. Universidad Autónoma de México. Recuperado <https://ru.dgb.unam.mx/items/e7547f83-51e7-4817-b8cb-f654de415ba1>