

LEGALIDAD DE LA REFORMA FISCAL PARA SOCIEDADES Y ASOCIACIONES CIVILES DEDICADAS A ENSEÑANZA, EFECTO EN SU COMPETITIVIDAD OPERATIVA

Leonel Rosiles López, Universidad Autónoma de Baja California
Cruz Elda Macías Terán, Universidad Autónoma de Baja California
Santiago Pérez Alcalá, Universidad Autónoma de Baja California
Julio César León Prieto, Universidad Autónoma de Baja California
Raúl González Núñez, Universidad Autónoma de Baja California

RESUMEN

Esta investigación aborda el tema de la reforma fiscal aplicable a Sociedades y Asociaciones Civiles dedicadas a la enseñanza en México, su legalidad y el efecto en su competitividad de operación. Estas asociaciones son reconocidas por la legislación fiscal mexicana como personas morales no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, las reformas fiscales vigentes a partir de enero 2014, las condicionó a obtener reconocimiento de "donatarias autorizadas" ante el Servicio de Administración Tributaria, para seguir siendo consideradas no contribuyentes, de lo contrario estarán sujetas al pago del impuesto. Se consultó a especialistas del área fiscal y se entrevistó a diferentes firmas de contadores para saber su opinión sobre la legalidad de la reforma fiscal; también se aplicaron cuestionarios a los administradores de estas empresas para preguntar el efecto de las reformas fiscales en su competitividad operativa. Esta investigación es cuantitativa, de corte descriptiva documental; para recabar información se elaboró un instrumento de medición cuya confiabilidad se determinó mediante análisis estadísticos, mismo que se aplicó a la muestra de población seleccionada. La información obtenida fue procesada a través de estadística para obtener los resultados de la investigación.

PALABRAS CLAVE: Reforma Fiscal, Legalidad, Asociaciones de Enseñanza, Competitividad

LEGALITY OF TAX REFORM FOR CIVIL SOCIETIES AND ASSOCIATIONS DEDICATED TO EDUCATION, ITS EFFECT ON COMPETITIVENESS

ABSTRACT

This research addresses the issue of how tax reform applies to societies and associations dedicated to education in Mexico, its legality and the effect on competitiveness of operations. These associations are recognized by the Mexican tax law as legal persons not taxpayers for income tax purposes. However, the tax reforms effective as of January 2014 are conditional on the recognition of "authorized donees" as taxpayers not otherwise be subject to tax. Fiscal area specialists were consulted and interviewed in various accounting firms to identify their opinion on the legality of the tax reform. Questionnaires were also applied to managers of these companies to identify the effect of tax reforms in its operational competitiveness. This research is quantitative, descriptive and documentary. We gather information for a measuring instrument whose reliability was determined by statistical analysis. It was then applied to the

sample population. The information obtained was processed through statistical analysis to arrive at the results of the investigation.

JEL: P37

KEYWORDS: Tax Reform, Law, Education Associations, Competitiveness

INTRODUCCIÓN

Proporcionar la educación adecuada a la población, representa un reto permanente de grandes dimensiones para todos los países. La evolución constante de los conocimientos en las áreas de tecnología y comunicación, entre otras, exigen la actualización continua de los programas académicos incluidos en el sistema educativo nacional de un país y la capacitación permanente de sus profesores. Solo de esta manera se asegura el beneficio inmediato de los millones de niños, jóvenes y adultos que a diario se aprestan a recibir nuevos conocimientos, con la finalidad de estar preparados y contar con nuevas técnicas y habilidades, que les permitan hacer frente a las exigencias de un mundo globalizado, el cual demanda personas mejor capacitadas para realizar actividades actuales, que en el desarrollo de sus actividades diarias generen nuevas ideas y conocimientos, mismos que se traducirán en mayor bienestar social para todos los individuos, al mejorar el nivel de vida de la población. En México, no obstante el esfuerzo que realiza el Gobierno Federal y las Entidades Federativas, para cubrir la demanda de educación en todos los niveles, no ha sido posible lograr que todos los habitantes del país tengan la oportunidad de matricularse en un centro educativo oficial, que les permita prepararse en el área de su interés, de acuerdo a la actividad, oficio o profesión que deseen dedicarse en el futuro.

Como una respuesta en apoyo al gobierno federal para cubrir la diversidad de la demanda de educación en el país; las instituciones educativas particulares han tenido una participación en la oferta educativa muy importante, representando una opción para una gran cantidad de personas que buscan prepararse en un área específica y de acuerdo con sus recursos, necesidades y oportunidades. De acuerdo con las cifras del Sistema Educativo Nacional (2012), la demanda educativa en México en sus diferentes niveles y grados académicos, es proporcionada en un 87% por el Estado, quien al cierre del año 2012 atendió una matrícula de 30, 285,998 alumnos, el 13 % restante cursó sus estudios en planteles particulares, quienes al cierre del mismo año proporcionaron educación aun total de 4, 535,328 personas.

Por otra parte el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI) en su base de datos tiene registrado al 31 de diciembre de 2014 un total de 51435 planteles de educación privada en todo el país, algunos de ellos ofertan educación técnica y profesional de todos los tipos y niveles a la sociedad mexicana. Como puede apreciarse, los planteles de educación particular en México, atienden a un gran número de personas que han optado por recibir este servicio. La educación privada en México, representa una opción para quienes puedan pagar educación particular, también representa la oportunidad de seguir preparándose a quienes no se matricularon en escuelas oficiales; por consiguiente, la educación particular en México juega un papel muy importante para muchas personas que desean seguir preparándose, situación que cubre de manera directa una necesidad social que el estado no alcanza a satisfacer, de esta forma la educación privada participa en el desarrollo social, cultural, político y económico del país.

En reconocimiento de la importante función que desempeñan los planteles de educación privada, y dado que de acuerdo con el artículo 75 del Código de Comercio de México, estos planteles no realizan una actividad con fines de especulación comercial; para fines tributarios este tipo de establecimientos se encuentran registrados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como sociedades o asociaciones civiles; siempre han sido considerados personas no contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, la reforma fiscal propuesta por el ejecutivo federal durante 2013, fue aprobada por el congreso en el mismo año, con vigencia a partir del primero de enero de 2014. De acuerdo con la reforma fiscal,

estas instituciones quedan sujetas a obtener un reconocimiento del Servicio de Administración Tributaria, que los identifique como donatarias autorizadas para recibir donativos, mismos que tendrán el carácter de deducción fiscal para sus donadores, de lo contrario serán considerados contribuyentes del impuesto y lo deberán pagarán como cualquier empresa mercantil que persigue fines de especulación comercial.

La justificación hecha por el Ejecutivo Federal en su propuesta de modificación a las leyes fiscales, fue que muchos planteles educativos no solo perciben ingresos provenientes de cuotas de colegiaturas, sino que un alto porcentaje de los mismos proviene de la venta de libros, artículos escolares, uniformes y artículos deportivos entre otros; por tal motivo, era necesario adecuar las leyes fiscales para gravar aquellas actividades que están sujetas al pago del impuesto.

Sin embargo, las nuevas disposiciones fiscales, gravan sin distinción alguna el total de los ingresos que perciben las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza, sin importar si son colegiaturas u otro tipo de ingreso, es decir, gravan la prestación de servicios educativos, como si fueran ingresos obtenidos por una “sociedad mercantil” por la venta de sus productos; sin considerar que las instituciones educativas al prestar servicios educativos no persigan especulación comercial, pues sus actos o actividades son preponderantemente económicos sin que constituyan especulación comercial, por tal motivo encuentran su regulación en el Código Civil Federal aplicable en toda la República Mexicana.

Las reformas fiscales aplicables a los planteles de educación privada en México a partir del primero de enero de 2014, ponen en riesgo la permanencia de muchos de estos planteles, los cuales se verán afectados de manera directa en su patrimonio, en sus finanzas y en su operatividad. Esta investigación tiene como objetivo conocer con base en la opinión de especialistas del área fiscal, la legalidad de las reformas fiscales aplicables a estos establecimientos, así como el efecto financiero que éstas han causado en su competitividad de operación. Por tal razón es necesario plantear las siguientes preguntas de investigación: ¿De acuerdo con la opinión de los especialistas en el área fiscal y firmas de contadores, son legales las disposiciones establecidas en la reforma fiscal aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza? Además, ¿En la opinión de los directores y administradores de las sociedades y asociaciones civiles, éstas se han visto afectadas en su competitividad de operación por la reforma fiscal vigente a partir de enero de 2014?

El resultado de esta investigación será de utilidad para que los directores de las sociedades y asociaciones civiles, conozcan la legalidad de la reforma fiscal y tengan elementos basados en ley, para tomar decisiones que les permitan hacer valer sus derechos constitucionales y proteger su patrimonio. De igual forma se verá beneficiada la población en general con la oferta de programas educativos particulares, que les brinden mayores y mejores opciones de preparación y capacitación. La presente investigación presenta en su primer apartado una breve exposición de la forma en que han tributado en México las sociedades y asociaciones civiles, la justificación del ejecutivo federal respecto del porqué de la reforma fiscal, así como los objetivos que pretende alcanzar esta investigación; en la revisión literaria se exponen algunos fundamentos constitucionales y disposiciones de las leyes fiscales, que establecen la obligación de contribuir de manera proporcional y equitativa a los gastos del país; se aborda el tema de la reforma fiscal, se dan a conocer algunas opiniones de especialistas en el área fiscal, respecto de la legalidad de las nuevas disposiciones fiscales; en el apartado de metodología se expone la secuencia aplicada en el desarrollo de la presente investigación: revisión documental, elaboración del instrumento para recabar la información de campo, así como su aplicación a especialistas del área fiscal, a directores de los centros educativos; la clasificación y análisis de la información obtenida; en los resultados se describen los hallazgos encontrados en cada uno de los indicadores utilizados para obtener información de campo; en el análisis de resultados se da respuesta a las preguntas de investigación, según las opiniones de los especialistas en el área fiscal y de los directores y administradores de los centros educativos; por último se exponen algunas limitaciones encontradas en la presente investigación.

REVISIÓN LITERARIA

De acuerdo con las leyes mexicanas, para que un impuesto sea exigible a los habitantes del país, éste debe estar establecido en ley y estar destinado de manera específica a cubrir un gasto público, de la misma manera deberá establecerse en forma clara las disposiciones reglamentarias que dan a conocer el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa aplicables. En México la obligación de tributar se encuentra contenida en el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), el cual establece que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa, del país, entidad federativa o municipio en que resida. (CPEUM, DOF. 07-07-2014). Por su parte el Código Fiscal de la Federación (CFF), establece en su artículo primero la obligación a las personas físicas y morales de contribuir al gasto público de acuerdo a lo establecido en las leyes fiscales respectivas, (CFF, DOF. 14-03-2014).

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), establece en su artículo primero que están obligadas a pagar este impuesto, las personas físicas y las morales residentes en México por los ingresos que obtengan, independiente de la fuente de donde procedan; los residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente en el país, por los ingresos de dicho establecimiento; además, los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan procedentes de fuentes ubicadas en territorio nacional, (LISR, DOF. 11-12-2013)

En el caso exclusivo de las sociedades y asociaciones civiles, la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 (LISR, DOF 01-01-2012), establecía en su artículo 95 quienes se consideraban personas morales con fines no lucrativos, al respecto en su fracción décima se establecía:

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

Sin embargo a partir de la reforma fiscal la disposición se modifica, la LISR vigente a partir de enero de 2014, establece en su artículo 79 quienes no son contribuyentes del ISR, al respecto en su fracción décima menciona:

“Las Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, 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”.

Como puede observarse, la reforma fiscal consiste en establecer como obligatorio a las instituciones educativas, la obtención del reconocimiento que las acredite como instituciones autorizadas para recibir donativos, mismos que deberán ser deducibles para los donantes en los términos de ley. En un primer análisis de la reforma fiscal aquí expuesta, de acuerdo con los especialistas Hernández Francisco y Hurtado Osvaldo (2014) profesionistas del área fiscal de la firma PricewaterhouseCoopers, S.C., la posibilidad de que las nuevas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicables a partir de enero de 2014 transgredan el principio constitucional de legalidad tributaria para las instituciones de enseñanza que no sean consideradas donatarias autorizadas según la norma vigente, por la omisión de normas específicas que regulen situaciones específicas de estos contribuyentes, en consecuencia deberán hacer valer su derecho constitucional mediante la aplicación del juicio de amparo en defensa de su interés jurídico. De la misma manera estos especialistas consideran se violenta también el derecho de seguridad jurídica, de las sociedades y asociaciones civiles respecto de no saber a qué atenerse ante la regulación de

las disposiciones de ley, así como a la actuación de la autoridad, ante la falta de disposiciones fiscales expresas para determinados casos concretos.

En el mismo sentido los especialistas Calzada, A., Cernas, E. y Suárez, M. (2014) comentan que las nuevas disposiciones fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, violan los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana. De acuerdo con el principio de equidad los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, en el caso específico, el legislador estableció un trato diferenciado a los contribuyentes que sí cuentan con una autorización de hacienda para recibir donativos y a los que no reciben la mencionada autorización, como resultado de esto, la capacidad económica del contribuyente se verá disminuida severamente con el pago del tributo. En la opinión de Calzada y Cols. (2014), se violenta el principio constitucional de proporcionalidad, pues los contribuyentes deben contribuir en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de su utilidad o rendimientos. El cumplimiento de este principio se logra a través de la aplicación de tarifas progresivas para determinar y pagar la contribución, de esta forma pagará mayor impuesto quien haya ganado mayores utilidades. Sin embargo, la norma vigente les establece bases y tasas diferentes en la determinación y pago del tributo.

Por su parte los especialistas del área fiscal Ranero, C., Urías, D., Peralta, N. y Ranero, G. (2014) de la firma, Ranero Abogados, comentan que en la aplicación de las nuevas disposiciones fiscales para las sociedades y asociaciones dedicadas a la enseñanza, existe la posibilidad de inconstitucionalidad con relación al principio de no retroactividad de la ley, al obligarlas sin una razón justificada al pago de impuesto como personas contribuyentes del ISR., además se viola el principio de equidad tributaria, al establecer obligaciones fiscales a personas que no son iguales en cuanto a su finalidad social.

Como se desprende de la opinión de los especialistas en el Área fiscal, las nuevas disposiciones fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, que no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles conforme a la LISR, les violentan sus principios constitucionales. Como resultado de lo anterior, deberán pagar el impuesto sobre la renta como si fuera una sociedad mercantil cuya naturaleza de sus actividades es la especulación comercial. Sin embargo en México las sociedades y asociaciones civiles se encuentran reguladas por el Código Civil Federal y de acuerdo con su legislación las operaciones que realizan no persiguen fines de lucro.

METODOLOGÍA

La presente investigación es de corte cuantitativo, de tipo explicativo documental, fue realizada en Mexicali, Baja California. En la revisión documental se consultaron las diferentes leyes que establecen la obligación de pagar contribuciones en México; se revisó parte de la normatividad mexicana que regula el pago de impuestos en México, como la CPEUM, quien establece la obligación de contribuir al gasto público; el CCF, quien regula los actos y actividades de las sociedades y asociaciones civiles; el CFF, quien establece de manera específica quienes deben de pagar impuesto en el país; la LISR (2014) misma que establece las disposiciones de la reforma fiscal aplicables a sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a partir de enero 2014 y la LISR (2013) para facilitar la comparación entre el texto aplicable antes de la reforma y el que aplica después de la misma; También se consultó en revistas reconocidas y en la web artículos de especialistas del área fiscal.

Para saber si las reformas fiscales han afectado la competitividad de operación de las instituciones materia de estudio, se elaboró un instrumento de investigación conformado por cinco preguntas sobre las repercusiones que la reforma fiscal pudiera tener sobre sus finanzas, poner en riesgo su patrimonio, perder la demanda en el mercado, comprometer su permanencia y ver disminuida su competitividad. El instrumento fue medido en su confiabilidad a través del coeficiente Alpha de Cronbach. Durante el mes

de abril de 2014, se aplicó prueba piloto para conocer inconsistencias del instrumento. Posteriormente durante los meses de mayo a octubre del mismo año se aplicó la encuesta a 80 centros educativos ubicados en Mexicali, Baja California, México. El cuestionario fue contestado por los directivos o administradores de los centros educativos. La muestra estuvo integrada por 18 diferentes centros de educación (Ver Tabla 1).

Tabla 1: Relación de Centros Educativos Que Integran la Población y Muestra de Esta Investigación

Descripción del Centro Educativo	No. de Centros Educativos Existentes (Población)	No. de Centros Educativos Entrevistados (Muestra)
Escuelas Preescolar	42	16
Escuelas Primarias	24	7
Escuelas Secundarias	8	2
Escuelas Secundarias Técnicas	2	1
Escuelas de educación Media superior	21	5
Escuelas que combinan diferentes niveles	39	7
Centros de Apoyo Psicopedagógico	7	2
Escuelas de Educación Técnica Superior	1	1
Escuelas de Educación Superior	22	5
Escuelas Comerciales y Secretariales	1	1
Escuelas de Computación	4	2
Escuelas de Capacitación para Ejecutivos	3	1
Escuelas de Oficios	16	3
Escuelas de Arte	37	7
Escuelas de deporte	64	11
Escuelas de Idiomas	18	4
Servicios Profesionales Particulares	11	2
Otros Servicios Educativos Particulares	14	3
Total	334	80

Esta tabla muestra 334 centros educativos particulares que existen en la ciudad de Mexicali, mismos que conforman la población de estudio de esta investigación, de los cuales 80 de ellos forman la muestra sujeta a análisis, de la cual se obtuvo la información necesaria para lograr el objetivo de este estudio. El total de estos centros educativos están sujetos a las nuevas leyes fiscales vigentes a partir de enero de 2014.

Asimismo para conocer la opinión de las firmas de contadores sobre la legalidad de la reforma fiscal, se realizó una entrevista durante los meses de octubre a diciembre de 2014 a 77 firmas de contadores del área fiscal (Ver Tabla 2).

Tabla 2: Composición de la Muestra de Firmas de Contadores

No. de Firmas de Contadores	Años de Experiencia	Especialización
7	20-24	Auditoría y asuntos fiscales, protección patrimonial
4	18-21	Contaduría, auditoría y asuntos fiscales
6	20-23	Asesoría y planeación fiscal, procedimientos de juicio
6	15-18	Planeación patrimonial, asesoría fiscal, corporativa
5	18-24	Declaraciones y regularización fiscal, defensa fiscal
6	17-22	Asesoría contable, administrativa y fiscal
5	15-24	Orientación de negocios, asesoría y defensa fiscal
6	12-20	Planeación y administración, contabilidad fiscal
4	17-22	Servicios externos de asesoría y defensa fiscal
5	14-25	Asesoría fiscal, mercantil y amparos
6	12-18	Contabilidad, asesoría fiscal, comercio exterior
4	8-16	Constitución de sociedades, asesoría y defensa fiscal
5	14-24	Contabilidad, Defensa fiscal, auditoría corporativa
8	6-22	Contabilidad, asesoría legal y defensa fiscal
Total 77		

Esta tabla muestra cómo se encuentran integradas las 77 firmas de contadores de la ciudad de Mexicali, que fueron consultadas respecto de la legalidad de la reforma fiscal, aplicable a las sociedades y asociaciones civiles a partir del 01 de enero de 2014, se puede apreciar el número de años de experiencia profesional de los integrantes de las diferentes firmas, de igual manera se presenta la especialización en los diferentes servicios profesionales que prestan cada una de las firmas a la sociedad. Se puede ver que todas las firmas de contadores tienen considerada dentro de su especialización la asesoría, planeación o defensa fiscal.

Se utilizó una guía de entrevista conformada por cinco preguntas sobre la legalidad de la reforma fiscal. Todas las entrevistas fueron consideradas, ya que contenían el punto de vista de los especialistas y no se observaron inconsistencias. La información se procesó a través de estadística descriptiva para obtener resultados, mismos que permitieron dar respuesta a las preguntas de investigación, elaborar conclusiones y dar a conocer algunas limitaciones. Los indicadores estudiados fueron: efecto en la competitividad de las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza derivados de los cambios fiscales y la legalidad de su aplicación (Ver tabla 3).

Tabla 3: Operacionalización de Variables

Variable	Indicadores	Ítems	Técnicas	Fuentes	
			Aplicadas	Primarias	Secundarias
Reforma fiscal para sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza	Efecto en la competitividad	1. Conoce los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a partir de enero de 2014? 2. Considera adecuados los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza? 3. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza violentan sus derechos constitucionales? 4. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afecta sus finanzas? 5. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afectan en su competitividad 6. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza ponen en peligro su permanencia en el mercado? 7. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza ponen en riesgo su patrimonio? 8. Considera fácil obtener la autorización como donataria autorizada por parte del SAT.	Encuesta	Administradores de Centros Educativos	
	Legalidad	1.- Conoce los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a partir de enero de 2014? 2. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afecta su esfera jurídica? 3. Considera fundamentados en derecho los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza? 4. Considera legal que las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza tributen como sociedad mercantil? 5. Considera viable la defensa fiscal contra los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza?	Encuesta y Revisión Documental	Firmas de Contadores	Leyes vigentes y revistas especializadas

Esta tabla muestra la relación operacional de este estudio, entre la variable de investigación, reforma fiscal para sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, con sus indicadores analizados, efecto en la competitividad y legalidad de la reforma fiscal; de la misma manera muestra las técnicas de investigación aplicadas para su desarrollo, así como las fuentes primarias y secundarias de las cuales se obtuvo la información que da soporte al presente estudio.

RESULTADOS

Una vez obtenida la información de campo de la presente investigación, se organizó y procesó a través de estadística descriptiva para contar con los resultados del estudio, mismos que se presentan a continuación. La información obtenida directamente de los directores o administradores de las escuelas entrevistados nos revela (tabla 4), lo siguiente: El 26 % de los entrevistados manifestó conocer suficiente los cambios

fiscales que se aplican a las sociedades o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza, 40% más dijeron que los conoce en forma regular, el 27% manifestó conocerlos muy poco y el 6% restante dijo que no los conoce; en el mismo sentido solo el 14% de los participantes consideró que los cambios fiscales son adecuados, 40% dijeron que consideran regular la adecuación de los cambios fiscales, para otro 27% los cambios fiscales son muy poco adecuados, así mismo para el 19% restante los cambios fiscales no son nada adecuados; por otra parte al preguntar si los cambios fiscales violentan sus derechos constitucionales, un 19% dijo que si los violentan, un 26% manifestó que la violentados en forma regular, para un 29% la reforma violenta sus derechos muy poco y el 26% restante considera que sus derechos no son violentados con la reforma; Al preguntar si los cambios fiscales afectan sus finanzas, el 39% manifestó que sus finanzas sí se ven afectadas, un 38% dijo que la afectación de sus finanzas es regular, un 16% consideró que se ven afectadas muy poco y el 7% restante manifestó que sus finanzas no se ven afectadas; Así mismo, el 21% de los administradores manifestó que las reformas fiscales si afectan su competitividad, para el 33% la afectación es regular, un 23% más dijo que se afectada muy poco y el 23% restante coincidió en que su competitividad no se ve afectada; por otra parte el 19% de los entrevistados dijo que las reformas fiscales ponen en peligro su permanencia en el mercado, de acuerdo con un 34% sí ponen en peligro la permanencia en el mercado de manera regular, según otro 20% las reformas ponen en peligro su permanencia muy poco y para el 20% restante las reformas no la ponen en peligro; en la misma dirección un 20% manifestó que las cambios fiscales ponen en riesgo su patrimonio, un 31% dijo que el riesgo sobre el patrimonio es regular, para un 19% se pone en riesgo el patrimonio muy poco y para el 30% restante no ponen en riesgo su patrimonio; por último, para el 15% es fácil obtener la autorización del SAT como donataria autorizada, para un 34% la facilidad de obtenerla es regular, para otro 25% restante no es fácil obtener la autorización y para el 26% restante no es nada fácil obtenerla.

Tabla 4: Opiniones de los Directores o Administradores de los Centros de Estudio Participantes

Indicador	Ítems	Totalmente %	Bastante %	Regular %	Muy Poco %	Nada %
Efecto en la competitividad	1. Conoce los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a partir de enero de 2014?	8	18	40	27	6
	2. Considera adecuados los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza?	4	10	40	27	19
	3. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza violentan sus derechos constitucionales?	8	11	26	29	26
	4. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afecta sus finanzas?	9	30	38	16	7
	5. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afectan en su competitividad?	6	15	33	23	23
	6. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza ponen en peligro su permanencia en el mercado?	6	13	34	20	27
	7. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza ponen en riesgo su patrimonio?	6	14	31	19	30
	8. Considera fácil obtener la autorización como donataria autorizada por parte del SAT	3	12	34	25	26

La presente tabla muestra las respuestas dadas por los directores o administradores de los centros educativos, respecto de su opinión con relación al conocimiento que ellos tienen sobre los cambios fiscales que les aplican a partir de enero 2014, si los consideran adecuados, si consideran que violentan sus derechos, como afectan sus finanzas, si ponen en peligro su permanencia en el mercado, si ponen en riesgo su patrimonio, si consideran fácil la gestión ante las autoridades administrativas y el efecto de todo lo anterior en su competitividad.

Por otra parte, al entrevistar a los profesionistas del área fiscal se encontraron los siguientes resultados (tabla 5), de acuerdo con la opinión manifestada por los participantes. Al preguntar a los especialistas del

área fiscal si conoce los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza se encontró que: el 72% manifestó si conocerlas, un 32% dijo conocerlas en forma regular, otro 2% más aceptó que las conocía muy poco y el 4% restante mencionó que no las conoce; de la misma forma un 30% comentó que los cambios fiscales sí les afecta su esfera jurídica, un 38% coincidió en que les afecta de manera regular, otro 27% más dijo les afectaba muy poco y el 5% consideró que no se afecta su esfera jurídica; en el mismo sentido un 57% manifestó que sí considera fundamentados en derecho los cambios fiscales, un 34% dijo que su fundamentación es regular, para otro 6% están fundamentados muy poco y el 3% restante considera que no están fundamentados; por otra parte un 65% de los entrevistados manifestó que considera legal que las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza tributen como sociedad mercantil, un 14% más manifestó estar regularmente de acuerdo en que es legal que tributen como sociedades mercantiles, otro 8% dijo estar muy poco de acuerdo en que tributen de esa manera y el 13% restante coincidió en no estar de acuerdo en que sea legal esa forma de tributación; por último un 38% considera viable la defensa fiscal contra los cambios fiscales, para un 27% más la viabilidad de la defensa es regular, otro 31% estuvo de acuerdo en que es muy poco viable la defensa fiscal, el 4% restante no considera viable la defensa fiscal contra los cambios fiscales.

Tabla 5: Opiniones de 77 Firmas de Contadores del Área Fiscal Sobre la Legalidad de la Reforma Fiscal

Indicador	Ítems	Totalmente %	Bastante %	Regular %	Muy Poco %	Nada %
Legalidad	1.- Conoce los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza a partir de enero de 2014?	16	46	32	2	4
	2. Considera que los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza les afecta su esfera jurídica?	8	22	38	27	5
	3. Considera fundamentados en derecho los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza?	14	43	34	6	3
	4. Considera legal que las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza tributen como sociedad mercantil?	17	48	14	8	13
	5. Considera viable la defensa fiscal contra los cambios fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza?	16	22	27	31	4

La presente tabla muestra las opiniones de los especialistas del área fiscal de las 77 firmas de despachos entrevistados, con respecto a que tanto conocen los cambios fiscales de la reforma fiscal aplicable a los centros educativos, si consideran que éstos les afecta en su esfera jurídica y que están fundamentados en derecho, su opinión en cuanto a que una sociedad civil tribute como si fuera una sociedad mercantil y si consideran viable la defensa fiscal, las opiniones de los especialistas busca revelar la legalidad de la reforma fiscal.

Interpretación de Resultados

Una vez analizados los resultados del presente estudio, se está en posibilidad de dar contestación a las preguntas de investigación formuladas, al inicio de presente trabajo nos preguntamos si ¿De acuerdo con la opinión de los especialistas en el área fiscal, son legales las disposiciones establecidas en la reforma fiscal aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza? Al respecto, los comentarios de los especialistas: Hernández Francisco y Hurtado Osvaldo (2014) profesionistas del área fiscal de la firma PricewaterhouseCoopers, S.C., consideran ilegal la reforma fiscal, pues en su opinión transgreden el principio constitucional de legalidad tributaria, además consideran que se violenta también el derecho de seguridad jurídica de estas asociaciones; por otra parte los especialistas Calzada, A., Cernas, E. y Suárez, M. (2014), comentaristas de la revista Prontuario de Actualización Fiscal. Revista Núm. 589, comentan que estas reformas violan los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana; en el mismo sentido los especialistas del área fiscal Ranero, C., Urías, D., Peralta, N. y Ranero, G. (2014), comentan que existe la posibilidad de inconstitucionalidad con relación al principio de no retroactividad de la ley, además

también se viola el principio de equidad tributaria, al establecer obligaciones fiscales a personas que no son iguales en cuanto a su finalidad social. Como se desprende de los comentarios hechos por especialistas del área fiscal, las disposiciones establecidas en la reforma fiscal aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, son ilegales ya que transgreden sus derechos constitucionales, a decir de los especialistas del área fiscal, deberán hacerlos valer ante los tribunales. En el mismo sentido, en opinión de los profesionistas de las firmas de contadores entrevistados, el 65% de ellos manifestó que es viable la defensa fiscal contra la ilegalidad de la reforma fiscal. En cuanto a la segunda pregunta ¿En la opinión de los directores y administradores de las sociedades y asociaciones civiles, se han visto afectadas en su competitividad de operación las instituciones educativas por las disposiciones de la reforma fiscal que les aplica a partir de enero de 2014? Las respuestas dadas por los entrevistados muestran que un 54% manifestó que las reformas fiscales sí les afecta de alguna manera en su competitividad de operación.

CONCLUSIONES

De acuerdo con los comentarios de los especialistas del área fiscal, Hernández y cols. Las nuevas reformas fiscales violan los principios constitucionales de legalidad tributaria a las instituciones de enseñanza que no sean consideradas donatarias autorizadas, así mismo, las nuevas reformas violentan el principio de seguridad jurídica por falta de claridad de las disposiciones y omisión de la norma aplicable en casos específicos. En el mismo sentido los especialistas Calzada y Cols., aseguran que las nuevas disposiciones aplicables violentan los principios de equidad y proporcionalidad, toda vez que dan un tratamiento fiscal distinto a contribuyentes de la misma naturaleza, además de no respetar la capacidad contributiva de los gobernados.

Por otra parte los especialistas Ranero y Cols. (2014), manifiestan la posibilidad de inconstitucionalidad con relación al principio de no retroactividad de la ley, pues ésta obliga a los mencionados contribuyentes sin una razón justificada al pago de impuesto como personas contribuyentes del ISR, Además la nueva norma viola también el principio de equidad tributaria, al establecer diferentes obligaciones fiscales a personas que son iguales en cuanto a su finalidad social. Tomando como base los comentarios de los especialistas anteriores, se puede concluir que sí es posible que las asociaciones y sociedades civiles dedicadas a la enseñanza, lleven a cabo su defensa fiscal ante los tribunales respectivos, a efecto de salvaguardar sus derechos constitucionales violentados.

En el mismo sentido, la opinión de los profesionistas de las firmas de contadores entrevistados, el 65 % de ellos sostiene que es viable la defensa fiscal, toda vez que de acuerdo con su criterio sobre el particular, las reformas fiscales aplicables a las sociedades y asociaciones civiles dedicadas a la enseñanza, sí violentan sus principios constitucionales. Por otro lado, de acuerdo con las respuestas de los administradores de estas asociaciones, al responder el 77% que los cambios fiscales sí afecta sus finanzas, en el mismo sentido un 53% más manifestó que los cambios fiscales sí ponen en peligro su permanencia en el mercado, además otro 51% declara que sí se pone en riesgo su patrimonio. De lo anterior se deduce que la reforma fiscal aplicable a las escuelas particulares, además de que afectan sus finanzas, y su competitividad, también ponen en riesgo su permanencia en el mercado y su patrimonio.

Del análisis hecho a los comentarios de los especialistas, quienes encuentran ilegalidad en la reforma; así como a la opinión de las firmas de los diferentes despachos del área fiscal, quienes ven viable la defensa fiscal; además de la afectación que manifiestan tener los administradores de estas asociaciones; se recomienda a los administradores que se encuentren en la situación jurídica anterior, tramitar el reconocimiento exigido por las autoridades fiscales ante el Servicio de Administración Tributaria, en caso de que éste les sea negado, entonces llevar a cabo su defensa fiscal, interponiendo los medios de defensa apropiados, siempre con el apoyo y asesoría de un especialista.

De todo lo anterior se puede identificar un impacto negativo en el desarrollo de la sociedad por la disminución de la oferta en educación superior privada. Cada año miles de jóvenes no pueden matricularse en las universidades públicas por diferentes circunstancias, mismos que optan por realizar sus estudios en universidades particulares, sin embargo, a raíz de la reforma fiscal y como repercusión de la misma, estos centros educativos se verán en la necesidad de incrementar sus cuotas de colegiatura, para poder amortiguar el impacto económico por la carga tributaria, situación que repercutirá de manera directa en la economía del estudiante, quien podría en un momento dado desistir de llevar a cabo sus estudios por incosteabilidad, lo anterior afectará a estas instituciones educativas quienes verán disminuida su matrícula y con ello su capacidad competitiva, a los jóvenes por no poder acceder a estudios universitarios o pagar un precio mayor, lo anterior tendrá en un impacto social y económico nivel local, estatal y federal ya que los efectos de la reforma fiscal repercutirá a lo largo y ancho del país. Para futuras investigaciones se considera importante realizar un estudio en las mismas instituciones encuestadas en la presente investigación, para conocer el impacto económico y social post-implantación de la reforma fiscal.

Limitaciones

La principal limitación fue la falta de apoyo de las autoridades educativas estatales, para proporcionar a solicitud del interesado un padrón de escuelas privadas que prestan servicios educativos en la ciudad de Mexicali, la información no obtenida hubiera facilitado su ubicación para levantar la información de campo. Por otra parte, se encontró la falta de participación de algunas instituciones de enseñanza, quienes manifestaban desconfianza para contestar el cuestionario, también comentaron temor a proporcionar datos reservados que les pudieran perjudicar en un futuro, incluso mencionaron el temor de que la información pudiera llegar a manos de las autoridades fiscales. También se encontró desconocimiento sobre el tema por parte de algunos directores o administradores de este tipo de asociaciones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Calzada, A., Cernas, E. y Suarez, M. (2014) Sociedades o Asociaciones Civiles que prestan servicios de enseñanza. Prontuario de Actualización Fiscal. Revista Núm. 589, abril. Ediciones Gasca. México.
- Córdova, J. A., Rojas, B. y Zavala, S. (2012). Sistema Educativo de los Estados Unidos Mexicanos (2012). Principales Cifras Ciclo Escolar 2011-2012. México.
- Hernández, F. Hurtado, O. (2014) Aspectos a considerar de la reforma fiscal 2014 en las instituciones de enseñanza. PricewaterhouseCoopers, S.C. http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2014_224-A6.pdf. México.
- Ranero, C., Urías, D., Peralta, N. y Ranero, G. (2014). Análisis de inconstitucionalidad Reforma Fiscal 2014. Tijuana, México.
<http://static1.squarespace.com/static/5175b396e4b0886cd95fcfe0/t/52d5e4ace4b0b322e9c651eb/1389749420169/>
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, DOF. 07-07-2014).
- Código Civil Federal (CCF, DOF.24-12-2013)
- Código Fiscal de la Federación (CFF, DOF. 14-03-2014).
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR, DOF. 11-12-2013)

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR, DOF. 01-01-2012)

BIOGRAFÍA

Leonel Rosiles López, es Contador Público por la Universidad Autónoma de Baja California (UABC) México en 1988, realizó estudios de especialidad en fiscal terminados en 1996; obtuvo grado de Maestro en Contaduría en 2003 por UABC; obtuvo grado de Doctor en Ciencias Administrativas en 2011, por UABC. Es Académico Certificado en Contaduría por la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA) y es Profesor Investigador en la Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Autónoma de Baja California. leonelrosilesl@uabc.edu.mx

Cruz Elda Macías Terán, es Licenciada en Administración de Empresas por la Universidad Autónoma de Baja California (UABC) México en 1987; Maestra en Docencia y Administración Educativa en 2004 por la UABC; Doctora en Ciencias de la Educación en 2009 por la Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo. Obtuvo el grado de Doctora en Ciencias Administrativas en 2014 por UABC. Es Académica Certificada en Administración por la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA) y es Profesor Investigador en la Facultad de Ciencias Administrativas de la UABC. cruz_elda_m@uabc.edu.mx

Santiago Pérez Alcalá, es Contador Público por la Universidad Autónoma de Baja California (UABC) en 1993; obtuvo diploma de Especialidad en Fiscal de la UABC en 2007; obtuvo el grado de Maestro en Contaduría por la UABC en 2008 y se desempeña como profesor de la Facultad de Ciencias Administrativas de la UABC. santiago_perez@uabc.edu.mx

Julio Cesar León Prieto, es Profesor-Investigador de la UABC, Doctor en Derecho, Profesor con Perfil PROMEP vigente, Académico Certificado por ANFECA, miembro del Cuerpo Académico “Gestión económico-administrativa para la competitividad empresarial e institucional” de la Facultad de Ciencias Administrativas de la UABC, miembro de la Red Nacional de Colaboración Económico-Administrativa UABC-UTEZ-UAZ registrada en PROMEP, miembro del Comité Arbitral Internacional de la Revista Latinoamericana de Investigaciones sobre Organización, Ambiente y Sociedad TEUKEN BIDIKAY de Colombia. jleon@uabc.edu.mx

Raúl González Núñez, es Licenciado en Administración de Empresas, Profesor-Investigador de la UABC, Doctor en Ciencias Administrativas, Profesor con Perfil PROMEP vigente, Académico Certificado por ANFECA, participante en el Cuerpo Académico “Gestión económico-administrativa para la competitividad empresarial e institucional” de la Facultad de Ciencias Administrativas de la UABC. raul.gonzalez@uabc.edu.mx