

La educación preescolar y el IVA



71

Se analiza el caso de la educación inicial, la cual comprende todos aquellos estudios previos al nivel preescolar, como son los de estimulación temprana y los de maternal, así como su relación respecto a la exención al pago del IVA



C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio



ANTECEDENTES LEGALES EN MATERIA DE EDUCACIÓN PREESCOLAR

Conforme al Acuerdo 348 emitido por la Secretaría de Educación Pública (SEP), dado a conocer en el DOF del 27 de octubre de 2004, se estableció el Programa de Educación Preescolar (PEP) con vigencia en toda la República, en el cual se confirmó la obligatoriedad de la educación preescolar y su carácter de requisito previo para cursar la primaria.

Asimismo, se dispuso que la duración de ese nivel sería de tres grados (tres años). Esto, como consecuencia de la reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) de noviembre de 2002, mediante la cual se modificaron los artículos 3 y 31 para establecer la obligatoriedad de la educación preescolar.

De igual manera, en el referido Acuerdo se dispuso la obligación a cargo de los particulares que oferten este tipo de estudios, de obtener la autorización previa de la SEP.

Ese Acuerdo, en su parte medular, es del tenor siguiente:

Acuerdo número 348

3. El derecho a una educación preescolar de calidad: fundamentos legales

...

b) La obligatoriedad de la educación preescolar

La duración de la educación obligatoria se ha ido ampliando paulatinamente, según la evolución histórica del país. En noviembre de 2002 se publicó el decreto de reforma a los artículos 3o. y 31o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece la **obligatoriedad de la educación preescolar**; en consecuencia la educación básica obligatoria comprende actualmente 12 grados de escolaridad.

La reforma constitucional del año 2002 permitió superar indefiniciones legales que subsistían respecto a la educación preescolar. Algunas de sus principales implicaciones son las siguientes:

- Ratificar la obligación del Estado de impartir la educación preescolar, medida establecida desde 1993.
- La obligación de los padres o tutores de hacer que sus hijos o pupilos cursen la educación preescolar en escuelas públicas o privadas.
- Que para el ingreso a la educación primaria **será requisito** –en los plazos y con las

excepciones establecidas en el propio Decreto– **haber cursado la educación preescolar**, considerada como un ciclo de tres grados.

- La obligación de los particulares que imparten educación preescolar de **obtener la autorización** para impartir este servicio.

...

II. Características del programa.

...

2. El programa establece propósitos fundamentales para la educación preescolar

El programa parte de reconocer que **la educación preescolar, como fundamento de la educación básica**, debe contribuir a la formación integral, pero asume que para lograr este propósito, el **Jardín de Niños** debe garantizar a los pequeños su participación en experiencias educativas que les permitan desarrollar, de manera prioritaria, sus competencias afectivas, sociales y cognitivas.

En virtud de que no existen patrones estables respecto al momento en que un niño alcanzará los propósitos o desarrollará los procesos que conducen a su logro, se ha considerado conveniente establecer propósitos fundamentales para **los tres grados**.

Tomando en cuenta que los propósitos están planteados para toda la educación preescolar, en cada grado se diseñarán actividades con niveles distintos de complejidad en las que habrán de considerarse los logros que cada niño ha conseguido y sus potencialidades de aprendizaje, para garantizar su consecución al final de la educación preescolar; en este sentido, los propósitos fundamentales constituyen los rasgos del perfil de egreso que debe propiciar la educación preescolar.

...

Como se puede apreciar, el referido PEP confirma la obligatoriedad de la educación preescolar; su duración de tres años; su carácter de requisito previo para ingresar a la primaria; su identificación convencional o genérica como “Jardín de Niños”, y la obligación de los particulares de obtener autorización previa a la impartición de estos servicios educativos.

Congruente con lo anterior, con fecha 10 de diciembre de 2004 se publicó en el DOF el Decreto mediante el cual se reformó la Ley General de Educación, en materia de educación preescolar, abordando –entre otros– los temas comentados con

anterioridad, mismos que esencialmente establecen lo siguiente: **(i)** la educación preescolar se vuelve obligatoria, formando parte de la educación básica (preescolar, primaria y secundaria); **(ii)** la educación preescolar tiene la modalidad de ser **escolarizada** con una duración de tres años; **(iii)** la educación preescolar requiere **autorización o reconocimiento de validez oficial**; **(iv)** la educación inicial no forma parte –legalmente hablando– de la educación básica, aun cuando sí es parte del Sistema Educativo Nacional (SEN), junto con la educación especial y la educación para adultos; **(v)** la educación inicial no requiere reconocimiento de validez oficial, pero los particulares pueden obtenerlo de manera **opcional**.

Lo anterior encuentra su fundamento en los siguientes dispositivos reformados de la ley de la materia, como sigue:

*4. Todos los habitantes del país deben cursar la **educación preescolar**, la primaria y la secundaria.*

Es obligación de los mexicanos hacer que sus hijos o pupilos menores de edad cursen la educación preescolar, la primaria y la secundaria.

...

*37. La educación de tipo **básico** está compuesta por el nivel **preescolar**, el de **primaria** y el de **secundaria**.*

...

*39. En el sistema educativo nacional queda **comprendida la educación inicial**, la educación especial y la educación para adultos.*

De acuerdo con las necesidades educativas específicas de la población, también podrá impartirse educación con programas o contenidos particulares para atender dichas necesidades.

...

54. Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades.

*Por lo que concierne a la **educación 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.***

Los servicios de estimulación temprana se ubican dentro de la clasificación relativa a la educación inicial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de la Ley General de Educación (LGE), a saber:

40. La educación inicial tiene como propósito favorecer el desarrollo físico, cognoscitivo, afectivo y social de los menores de cuatro años de edad. Incluye orientación a padres de familia o tutores para la educación de sus hijos o pupilos.

De lo anterior se advierte que la educación inicial va dirigida a niños y niñas con edades que fluctúan desde sus primeros meses de vida y hasta los cuatro años de edad, sin que eso signifique un límite máximo, en modo alguno.

Por su parte, en el caso de la educación preescolar, la edad mínima para ingresar a este nivel educativo es de tres años, conforme al texto del artículo 65 de la propia LGE, reformado el 20 de junio de 2006.

El texto de los artículos en cita es el siguiente:

*40. La educación inicial tiene como propósito favorecer el desarrollo físico, cognoscitivo, afectivo y social de **los menores de cuatro años** de edad. Incluye orientación a padres de familia o tutores para la educación de sus hijos o pupilos.*

...

65. Son derechos de quienes ejercen la patria potestad o la tutela:

I. Obtener inscripción en escuelas públicas para que sus hijos o pupilos menores de edad, que satisfagan los requisitos aplicables, reciban la educación preescolar, la primaria y secundaria.

*La edad mínima para ingresar a la educación básica en el nivel preescolar es de **3 años**, y para el nivel primaria de 6 años, cumplidos al 31 de diciembre del año de inicio del ciclo escolar.*

...

En resumen, la educación preescolar forma parte de la educación básica obligatoria, conjuntamente con la primaria y la secundaria. Sin embargo, el término “educación preescolar” no comprende la educación inicial, entendida ésta conforme a lo que señala el artículo 40 de la referida LGE, anteriormente citado.

Por tanto, los servicios educativos denominados como de “estimulación temprana” no quedan comprendidos dentro del concepto de “educación preescolar”, aun cuando su existencia se reconoce como parte del SEN.

ANTECEDENTES EN MATERIA DEL IVA

Mediante una reforma realizada el 28 de diciembre de 1994, se introdujo en la Ley del Impuesto al

“...tratándose de los servicios educativos denominados “de estimulación temprana” y “maternal” impartidos por particulares, al ser distintos –jurídicamente hablando– de los servicios educativos de nivel preescolar, éstos no pueden gozar de la exención, debiendo pagar el IVA respectivo...”

Valor agregado (LIVA) la **exención** a los ingresos obtenidos por la prestación de servicios educativos de nivel preescolar.

Es importante considerar que esa reforma se emitió en una época en la cual los servicios educativos de nivel preescolar no requerían autorización previa o reconocimiento de validez oficial. En ese contexto es como debe entenderse la redacción original de esa reforma –que subsiste hasta hoy–, contenida en el artículo 15, fracción IV de la LIVA, cuyo texto es como sigue:

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.

En una primera interpretación, podría decirse que la última oración de esa fracción IV otorga la exención a los servicios educativos de nivel preescolar impartidos por particulares, en todos los casos, sin distinción alguna, es decir, independientemente que se tenga o no la autorización o el reconocimiento de validez oficial, dada la *literalidad* del enunciado.

Sin embargo, acudiendo a una *interpretación histórica* de esa disposición, se podría concluir que ésta fue emitida para otorgar la exención a los servicios educativos de nivel preescolar, sin requisito alguno.

Lo anterior, si se considera que en la época de su emisión la impartición de esos servicios no exigía autorización previa o reconocimiento de validez oficial –lo cual ya no acontece en la actualidad–, habida cuenta que hoy en día sí se requiere la autorización o el reconocimiento de validez oficial para impartir ese tipo de estudios, lo cual hace improcedente la aplicación de esa exención, en los casos en que se carezca de ella.

No obstante, lo cierto es que **si se obtiene la autorización** o reconocimiento de validez oficial, a partir de su vigencia, **los ingresos que se obtengan por estos servicios se encontrarán exentos del pago del impuesto al valor agregado (IVA).**

Finalmente, y tratándose de los servicios educativos denominados “de estimulación temprana” y “maternal” impartidos por particulares, al ser distintos –jurídicamente hablando– de los servicios educativos de nivel preescolar, éstos no pueden gozar de la exención, debiendo pagar el IVA respectivo, mismo que es trasladable a los usuarios de esos servicios.

Lo anterior, bajo una *interpretación estricta* de las disposiciones fiscales en vigor. Sin embargo, existe la posibilidad de que si se obtiene el reconocimiento de validez oficial para este tipo de servicios, entonces sí procedería la exención del IVA, conforme a la segunda oración de la fracción IV del artículo 15 de la LIVA, a partir de la fecha en la que surta efectos la autorización respectiva.

Sobre el momento a partir del cual, una vez obtenida la autorización, surtiría efectos la exención de la que se habla, es de llamar la atención la reciente tesis aislada emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que a la letra dice:

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO SE ACTUALIZA POR EL HECHO DE QUE EXISTA UNA SOLICITUD EN TRÁMITE, SIN QUE OBSTE QUE AL RECONOCIMIENTO DE VALIDEZ OFICIAL DE ESTUDIOS SE LE OTORGUEN EFECTOS RETROACTIVOS. Las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos imponibles y la

aplicación estricta de las disposiciones fiscales implica, entre otras cuestiones, que los supuestos de exención de una contribución únicamente se actualicen en los casos en que las situaciones de hecho coincidan con las hipótesis que prevé la norma jurídica. Por lo tanto, para la actualización del **supuesto de exención previsto en el artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado** se requiere que el sujeto que presta los servicios de enseñanza, en el caso de los establecimientos de particulares, **tenga autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios**, en los términos de la Ley General de Educación, sin que pueda considerarse que el supuesto se actualiza por el hecho de que exista una solicitud en trámite, pues ello generaría que se aplicara la norma jurídica a un supuesto que no se adecua a lo previsto en la misma. Así, **el contribuyente causa el impuesto al valor agregado por los hechos imponibles que se realizan antes de la autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, no obstante que en el acuerdo en que se otorgue este último se indique que el mismo tiene efectos retroactivos**; lo anterior se corrobora al atender al contenido de la tesis aislada 1a. CLXXIX/2006, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en la página 177, Tomo XXIV, diciembre de 2006, materias constitucional y administrativa, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: “APLICACIÓN RETROACTIVA EN BENEFICIO DEL GOBERNADO. CONFORME AL ARTÍCULO 6o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE POR REGLA GENERAL EN MATERIA FISCAL”.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 65/2011. Universidad Anáhuac de Puebla, S.C. 16 de marzo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Álvaro Lara Juárez.

No. de Registro 162260. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIII. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis VI.1o.A.318 A. Tesis Aislada. Materia Administrativa. Abril, 2011. Pág. 1443.

Como se podrá apreciar, el criterio anterior niega, en principio, la posibilidad de que la exención de la que se habla se pudiera tomar de manera retroactiva, en aquellos casos en los cuales la autorización o reconocimiento de validez oficial se hubiere emitido con tales efectos; lo cual, en una primera apreciación, parecería no tener un argumento suficientemente sólido pues, si bien es cierto que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación (CFF), las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, **ello no puede traer como consecuencia que, si una nueva situación jurídica del contribuyente retrotrae válidamente sus efectos a una fecha anterior a la que ya se hubieren causado las contribuciones respectivas, no puedan ser calificadas éstas, posteriormente, como pagos de lo indebido.**

CONCLUSIONES

La educación preescolar hoy en día es obligatoria, por virtud de la reforma constitucional de noviembre de 2002, y conforme a la LGE, reformada en diciembre de 2004. Su duración es de tres años, compuesta por tres grados, y la edad mínima para ingresar es de tres años.

La educación preescolar forma parte de la educación básica obligatoria, conjuntamente con la primaria y la secundaria. No obstante, el término “educación preescolar” no comprende la educación inicial, entendida esta última conforme a lo señalado en el artículo 40 de la LGE.

En ese sentido, la educación inicial comprende todos aquellos estudios previos al nivel preescolar, dentro de los cuales se encuentran los denominados “de estimulación temprana” y los de “maternal”.

Por tanto, estos últimos servicios educativos no quedan comprendidos dentro del concepto de “educación preescolar”, aun cuando su existencia se reconoce como parte del SEN. Ahora bien, para poder gozar de la exención del IVA es necesario que éstos obtengan el reconocimiento de validez oficial, al igual que los servicios de educación preescolar. 