



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

"EL ARTICULO 137 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA Y SU INCOSTITUCIONALIDAD"

TESIS PROFESIONAL
PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MENESES GOMEZ NELLY ADRIANA



ASESOR: LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO,

2003.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 27 de Noviembre de 2003.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **MENESES GÓMEZ NELLY ADRIANA** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"EL ARÍCULO 137 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU INCONSTITUCIONALIDAD"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

DEDICATORIAS

A **Dios**, centro de mi universo; porque nunca me ha soltado de su mano.

A **mi familia**, razón de mi existir; por todo el amor incondicional que siempre me ha brindado y que con nada podré pagar.

A **la UNAM** por haberme abierto sus valiosas puertas y regalarme la esperanza de un sueño.

A **la Licenciada Margarita Palomino** por haberme asesorado en esta investigación que hoy presento.

A **mis maestros** que con su honestidad y desempeño enaltecen el nombre de nuestra Universidad; por ser mi motivación de estudiante y mi ejemplo de profesionista.

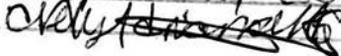
A **Cecilia**, por la amistad que siempre me ha demostrado.

A **mis amigas**, por serlo.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: MENESES GÓMEZ
NELLY ADRIANA

FECHA: 27/ENERO/2007

FIRMA: 

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

GENERALIDADES

1. Concepto de contribución.....	1
1.2. Concepto de impuesto.....	7
1.2.1. Clasificación de los impuestos	13
1.2.2. Elementos de los impuestos.....	20
1.3. Concepto de Régimen Fiscal.....	28
1.4. Concepto de mercancía.....	30
1.4.1. Clasificación de las mercancías por su origen.....	33
1.4.1.1. Nacionales.....	35
1.4.1.2. Nacionalizadas.....	37
1.4.1.3. Extranjeras.....	38
1.4.2. Concepto de mercancía de procedencia nacional.....	39
1.4.3. Concepto de mercancía de procedencia extranjera.....	40

CAPITULO II

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL

2.1. Tipos de regímenes que establece la LISR para personas físicas con actividad empresarial.....	42
2.1.1. Régimen General.....	45
2.1.2. Régimen Intermedio.....	50
2.1.3. Régimen de Pequeños Contribuyentes.....	51
2.1.3.1. Antecedentes del REPECO.....	51

2.1.3.2. Sujetos que tributan dentro del Régimen de Pequeños Contribuyentes.....	59
2.1.3.3. Contribuyentes que no pueden tributar bajo REPECO.....	63
2.1.3.3.1. Condicionantes para continuar tributando en REPECO.....	67
2.1.3.4. El artículo 137 de la LISR y las obligaciones de los sujetos	69
2.1.3.4.1. El cálculo del impuesto en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.....	70
2.1.3.4.2.. Calculo del impuesto para los contribuyentes que enajenen mercancía de procedencia nacional.....	72
2.1.3.4.3. Calculo del impuesto para los contribuyentes que enajenen mercancía de procedencia extranjera.....	76
2.1.3.4.4. Calculo del impuesto para los contribuyentes que enajenen mercancía de procedencia nacional y extranjera.....	77

CAPITULO III

INCONSTITUCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DE REPECOS.

3.1. El Artículo 137 de la LISR viola el artículo 31 fracción IV constitucional.....	79
3.2. El Artículo 137 de la LISR en relación con los artículos 131 último párrafo(117 fracción VII), 73 fracción IX y 124 Constitucionales.....	85
3.3. El Artículo 137 de la LISR a la luz de los Tratados Internacionales.....	89
3.4. Inconstitucionalidad en los párrafos quinto y sexto del Artículo 137 de la LISR.....	98
CONCLUSIONES.....	101
BIBLIOGRAFÍA.....	104

INTRODUCCIÓN

Con la presente investigación se tiene como propósito identificar si el artículo 137 de la LISR en sus párrafos quinto y sexto es inconstitucional y por ende violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31 Fracción IV constitucional de nuestra Carta Magna.

Lo antes expuesto se desprende de que la disposición en cuestión establece distinto tratamiento a los sujetos que tributan dentro de el Régimen de Pequeños Contribuyentes cuando la procedencia de las mercancías que enajenen sea de origen extranjero.

Por lo que aquellos sujetos que venden mercancía de procedencia extranjera y los ingresos por virtud de la misma rebasen el 30% de la totalidad, están obligados a cumplir con ciertas obligaciones adicionales a las aplicables de manera general a las personas que enajenan mercancía de procedencia nacional- si es que desean tributar dentro de dicho régimen-, tales como efectuar un cálculo de impuesto especial a los ingresos obtenidos por su venta aplicándoles una tasa fija del 20 % con la única deducción de la mercancía vendida para la cual se deberá contar con documentación comprobatoria con todos los requisitos fiscales.

En contraposición tenemos que para el cálculo del impuesto para los ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia nacional la tasa es progresiva y va del 0.50% al 2% como máximo, con una deducción ciega de 4 salarios mínimos generales elevados al mes.

Y en caso de enajenar tanto mercancías de origen nacional como de origen extranjero la persona deberá efectuar dos cálculos de impuesto respecto de uno y otro ingreso, si es que por virtud de los ingresos por la venta de mercancía de procedencia extranjera se rebasara el porcentaje del 30% de sus ingresos totales.

Lo antes expuesto nos permite establecer como hipótesis de trabajo que la LISR en sus párrafos quinto y sexto transgrede los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad al modificar el objeto del impuesto lo cual incide directamente en la base del impuesto.

Además la mercancía extranjera, una vez que ha cumplido con todos los requisitos legales para su legal internación en territorio nacional, deja de tener el carácter de mercancía extranjera para adquirir el de mercancía nacionalizada, razón por la que debe de ser considerada dentro del mercado interno y para todos los efectos tributarios como mercancía de origen nacional, y por tanto, se debe dar un trato igualitario y así dar cumplimiento al Principio de Trato Nacional contenido en el GATT y en el TLCAN.

Así pues, nuestra propuesta es que el párrafo quinto del artículo 137 de la LISR debe ser reformado y el párrafo sexto derogado.

CAPITULO I

GENERALIDADES

1.1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste, la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos lo cual origina “la Actividad Financiera del Estado” sin la cual resultaría imposible la consecución de sus fines y por lo tanto su existencia misma.

Así pues, esta actividad que desarrolla el Estado le permite apropiarse de los recursos necesarios para sufragar los gastos para la cobertura de las necesidades colectivas o públicas, entendiéndose por ellas, de acuerdo con Francisco Cárdenas Elizondo “las que fueron calificadas como tales, como resultado de una decisión política que tiene su expresión en el presupuesto de egresos autorizado por la Cámara de Diputados a propuesta del Ejecutivo Federal”¹

De acuerdo con Joaquín B. Ortega citado por Sergio Francisco De la Garza dicha actividad se define como “*la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines*”²

Bajo este contexto la Actividad Financiera del Estado consta de 4 etapas a saber:

- 1°. La obtención de ingresos, dentro de la cual se haya el establecimiento de contribuciones.
- 2°. La recaudación
- 3°. La gestión o manejo de los recursos patrimoniales obtenidos esto es, la realización

1. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”, Ed. Porrúa, México, 1997, Pág. 3.

2. ORTEGA, Joaquín, B. Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco “Derecho Financiero Mexicano” Ed. Porrúa, México, 1999, Pág. 5.

de un conjunto variadísimo de erogaciones de recursos para gastos públicos y en general para la Realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado tiene que llevar a cabo.

4°. Las relaciones entre la hacienda pública y los particulares en su calidad de contribuyentes, es decir, las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado y los particulares. Siendo el Derecho Fiscal el que se ocupa de esta cuarta etapa de la Actividad Financiera del Estado.

Cabe señalar que es el Derecho Financiero el que se encarga de regular a la mencionada Actividad Financiera del Estado.

Por otro lado pero en un mismo contexto tenemos que los ingresos del Estado se clasifican en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios. Entendiéndose por los primeros según Ernesto Flores Zavala “aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose generalmente, en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios. Extraordinarios aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc”³

Por su parte Emilio Margain clasifica a los ingresos en *contribuciones y otros ingresos*, nos dice que en la primera quedan comprendidas las fuentes impositivas y en el segundo grupo las restantes fuentes de ingresos, proponiendo la siguiente clasificación de los ingresos del Estado:

“CONTRIBUCIONES:

1. Impuestos
2. Derechos o tasas y
3. Contribuciones especiales

3.FLORES ZAVALA, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ed Porrúa, México, 1991, Pág. 23.

Comunes a los anteriores:

- 1. Impuestos, derechos y contribuciones especiales causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- 2. Multas por violaciones a ordenamientos tributarios
- 3. Recargos punitivos o moratorios por la falta de pago oportuno de los tributos.

OTROS INGRESOS:

Productos:

1. Derivados de la explotación de bienes de dominio público(conforme a la definición que de derechos adopta el artículo 2º en su fracción tercera del CFF, ahora se reputan contribuciones estos ingresos)
2. Derivados de la explotación de bienes de dominio privado
3. Utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el Estado directa o indirectamente es accionista, mayoritario o minoritario
3. Ingresos derivados de ventas de bienes y valores
4. Recuperación de capital
5. Otros ingresos

Aprovechamientos:

1. Multas no impositivas
2. Recargos no tributarios
3. Indemnizaciones
4. Regalías y
5. Otros ingresos

Ingresos derivados de Financiamientos Crediticios:

1. Emisión de bonos
2. Emisión de papel moneda
3. Descuento de documentos
4. Empréstitos y
5. Otros financiamientos”⁴

En general y en forma resumida los podemos decir que los ingresos fiscales y

4. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano" Ed. Porrúa, México, 1999, Pág. 51.

no fiscales del Estado son:

1. Contribuciones:

- ◆ Impuestos
- ◆ Derechos
- ◆ Aportaciones de Seguridad Social
- ◆ Contribuciones de mejoras o contribuciones especiales

2. Productos

3. Aprovechamientos

4. Ingresos derivados de financiamientos

Ahora bien, como hemos visto dentro de los ingresos ordinarios obtenidos por el Estado encontramos a la **contribución**, materia del presente estudio, y por lo tanto en lo subsecuente se abordará más ampliamente.

Las contribuciones constituyen el renglón más destacado dentro de los recursos económicos con los que cuenta el Estado para cumplir con sus fines y podemos principiar diciendo que el artículo 73 fracción VII confiere al Congreso la facultad *para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto*.

Debemos tener presente que la fracción aludida concede poder tributario ilimitado al Congreso de la Unión para establecer contribuciones a fin de cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX de dicho artículo 73 únicamente reserva ciertas materias a la Federación más no la limita.

Por otro lado y como consecuencia de nuestra Forma de Estado Federal en donde soberanía implica el poder de tributación también los gobiernos de los estados tienen poderes tributarios y al respecto los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez nos dicen que “la opinión extendida y sostenida por la Corte y los tratadistas es que...el fundamento constitucional de éste poder tributario de los Estados reside en el artículo

124 de la Constitución Federal el cual dispone que las facultades que no estén expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”⁵

Así pues, podemos ver que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados en materia de tributación con excepción de algunas materias reservadas a aquella y otras varias prohibiciones a los Estados (Artículos 117 y 118).

Cabe hacer notar que el término “contribución” en nuestro país deriva del mismo texto constitucional y en nuestro actual Código Fiscal se contemplan estos ingresos, pero no define a las contribuciones, tal como lo veremos a continuación:

Art.2. las contribuciones se clasifican en:

I. Impuestos : *“Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV.*

II. Aportaciones de seguridad social: *“Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”*

III. Contribuciones de mejoras: *“Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se benefician de manera directa por obras públicas”*

5. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁNEZ, Jorge “Derecho Tributario Mexicano”. Ed. Trillas, México, 1994, Pág. 43.

IV. Derechos: Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Por lo que los tratadistas de derecho tributario se han abocado a esta tarea.

Así para Giuliani Fonrouge contribución se concibe como “una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”⁶ y para los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez los tributos “son exigidos a los particulares por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, y que constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos”⁷

Para Sergio Francisco de la Garza las contribuciones son” las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”⁸

Francisco Cárdenas Elizondo nos dice que las contribuciones “son las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, establecidas en ley para sufragar los gastos públicos y que se hacen efectivas por el Estado o un ente público autorizado para tal efecto por aquél”⁹

6. GIULIANO FONROUGE. Citado por QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YÁÑEZ. Op. Cit. Pág.39.

7. QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YÁÑEZ Op. Cit. Pág. 37

8. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág.320

9. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. Cit, Pág. 231

Bajo este contexto y a partir de lo que establece nuestra Constitución en su artículo 31 “son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV. “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

podemos observar que toda contribución necesariamente debe cumplir con los siguientes requisitos:

1° ser establecida mediante una ley y por lo tanto debe ser de carácter general y obligatorio

2° encaminada a cubrir el gasto público de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio

3° de una forma proporcional y equitativa.

Lo antes expuesto nos permite afirmar que la única justificación para la existencia de la contribución es **el gasto público** pues es por medio de éste que el Estado se transforma en un **redistribuidor de riqueza**, ya que se encuentra en condiciones de orientar la economía nacional siempre con el interés de satisfacer las necesidades de la colectividad.

4

1.2. CONCEPTO DE IMPUESTO

Dentro de los ingresos que ha de percibir el Estado para sufragar los gastos públicos y en general para el cumplimiento de sus fines y de esta manera hacer posible su existencia se puede identificar a las contribuciones y como una especie de éstas se identifica al llamado “**impuesto**” que constituye cuantitativamente la fuente más importante de los ingresos públicos y el cual será motivo del presente estudio.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° fracción I establece que

“impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV”. Lo cual da lugar a controversia, pues hay quienes opinan que la anterior no es una definición y hay quienes opinan lo contrario.

Al respecto Raúl Rodríguez Lobato nos dice que, “la anterior definición legal es censurable por que en sí misma no es una definición ya que por definir se entiende **fixar con precisión la naturaleza de una cosa** y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.”¹⁰

En un mismo sentido se pronuncia Sergio Francisco de la Garza al afirmar que “la definición que da el Código Fiscal tiene un carácter de **residual** en tanto comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos, ni aportaciones de seguridad social ni contribución de mejoras”¹¹

En oposición a las anteriores posturas se encuentra Francisco Cárdenas Elizondo quien opina que “la noción de impuesto está dada en nuestro Derecho Positivo por exclusión de las demás contribuciones definidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación pues lo **residual**, da más la idea de algo que queda en proporción menor o de menos importancia, y seguramente el legislador pretendió con la definición de impuesto, establecer el contenido lo más amplio posible de la principal fuente de ingresos fiscales, al limitar únicamente el contenido de las demás especies de contribuciones”¹²

10. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. “Derecho Fiscal” Ed. Harla, México, 1986. Pág. 61.

11. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 372.

12. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. Cit. Pp.240 y 241.

Por nuestra parte compartimos la opinión de los dos primeros autores en virtud de que pensamos , efectivamente no se trata de una definición propiamente, sino como bien lo afirma Francisco Cárdenas Elizondo, solo de una “noción “, de una “idea” de lo que es un impuesto pues todo puede serlo, después claro, de rechazar la determinada situación jurídica o de hecho de que se trate, su ubicación dentro de las diferentes categorías o especies de contribuciones.

Por lo que independientemente de buscar o discutir si se trata o no de una verdadera definición la que proporciona nuestro ordenamiento legal mencionaremos las definiciones que los estudiosos del derecho han dado en torno a lo que se debe entender por impuesto.

El impuesto es *“la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”*¹³

De acuerdo con Sergio Francisco De la Garza el impuesto es *“una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex-lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”*¹⁴

Para Gastón Jeze el impuesto *“es aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a titulo definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas”*¹⁵

13. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág.61.

14. DE LA GARZA. Op. Cit. Pág.377.

15. GASTON JEZE. Citado por FAYA VIESCA, Jacinto. Op. Cit. Pág. 125.

Por su parte Manuel Morselli nos dice que el impuesto es “*una deducción obligatoria de riqueza privada, querida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública.*”¹⁶

Como podemos observar de las anteriores definiciones el factor común del impuesto es el de ser una “prestación” esto significa que siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y por su parte el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación, esto es, existe la falta de toda relación de correspondencia entre el pago del impuesto y cualquier compensación recíproca, específica o directa por parte del Estado a favor del contribuyente lo que sí sucede en los derechos o tasas al tratarse de una contraprestación pues se paga por un servicio que el Estado proporciona de una manera particularizada y a solicitud del gobernado.

Continuando con el estudio del impuesto es necesario mencionar que varios tratadistas han elaborado **principios teóricos** que deben contenerse en toda ley impositiva al momento del establecimiento de los impuestos a fin de hacer más eficaz su recaudación y evitar se les tache de inequitativos o arbitrarios, siendo los más conocidos los formulados por Adam Smith en su libro V de su obra titulada “Riqueza de las Naciones” que enunciaremos a continuación:

1º Principio de Justicia. Este principio consiste en que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan.

Y de la observancia o el menosprecio de ésta máxima depende lo que se llama la equidad o falta de equidad en la imposición. Este principio se desarrolla actualmente a través de otros dos principios que son el de generalidad y el de uniformidad.

16. MORSELLI, Manuel. Citado por FLORES ZAVALA. Op. Cit. Pág. 36.

a) Principio de generalidad. Que el impuesto sea general nos dice Rodríguez Lobato significa que “comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”¹⁷ o en palabras de Flores Zavala “que todos los que tienen capacidad contributiva deben pagar impuestos, la exención de los mínimos de existencia no rompe con el principio de generalidad porque no puede tener obligación de pagar impuesto quien no tiene capacidad contributiva.”¹⁸ Esto quiere decir que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo ésta obligación se halla limitada por el concepto de capacidad contributiva. Y se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.¹⁹

b) Principio de Uniformidad. Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre éste punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.²⁰

Esto es “si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta.”²¹

17. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 62.

18. FLORES ZAVALA. Op. Cit. Pág. 138.

19. Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 62.

20. Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 62.

21. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 23.

2° Principio de certidumbre. Este principio nos señala que “todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son objeto, sujeto, tarifa ,exenciones, época de pago infracciones y sanciones.”²²

3° Principio de Comodidad. “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago”²³

4° Principio de Economía. “Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento, tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las Arcas de la Nación tiene que ser la menor posible”.²⁴ Esto es, no debe ser más alto el costo su recaudación que el monto que realmente obtenga el Fisco.

Para concluir el presente apartado debemos mencionar que nuestra Constitución consagra los anteriores principios en su artículo 31 Fracción IV referido a la legalidad de las contribuciones de las cuales el impuesto forma parte e incluso en la Ley de Ingresos de La Federación para el presente año en su artículo 34 se establece lo siguiente:

“En el ejercicio fiscal de 2003 , toda iniciativa en materia fiscal deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas...Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

22. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág.62

23. IDEM

24. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 25.

1. *Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;*
2. *Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
3. *Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
4. *Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas...*”

Esperemos que en adelante se cumpla con estos principios, porque lo cierto es que se han establecido pero no los han observado, llegándose a tener durante cada ejercicio fiscal una gran cantidad de amparos contra las leyes que violentan los principios en comento.

1.2.1. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los Estados modernos han realizado numerosas clasificaciones de los impuestos a fin de lograr su mejor estudio entre las más importantes tenemos a las siguientes:

- Impuestos Directos e Impuestos Indirectos
- Impuestos Reales e impuestos Personales
- Impuestos Generales e Impuestos Especiales
- Impuesto Específicos e Impuestos Ad valorem
- Impuestos sobre el Capital, la Renta y el consumo
- Impuestos con fines fiscales e Impuestos extrafiscales

Impuestos directos e Indirectos

“Son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación puesto que no lo pueden recuperar de otras personas, y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo”²⁵

25. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 67.

Esto es, “si se trata de impuestos directos el contribuyente está obligado a pagar al Fisco en forma personal, es decir, a desembolsar de su peculio la cantidad del impuesto y enterarla al Estado y los segundos aquellos en los que el contribuyente resta los impuestos de sus ingresos como reducción de su poder adquisitivo cuando consume bienes o servicios cuyo precio ya incluye determinado impuesto”²⁶

Para Emilio Margain “los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos los que gravan los consumos.”²⁷

Ernesto Flores Zavala nos dice que de acuerdo a un criterio de repercusión “el impuesto directo es aquél en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente del verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco. de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, las calidades de sujeto del impuesto y pagador del mismo son distintas: El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador”²⁸

Existe otro criterio para diferenciar a ambos grupos de impuestos el llamado criterio administrativo o del padrón. De acuerdo con el cual “son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.”²⁹

26. FAYA VIESCA, Jacinto. “Finanzas Públicas” Ed. Porrúa, México. 2000. Pág. 28.

27. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 65.

28. FLORES ZAVALA. Op. Cit. Pág. 263.

29. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 68.

Tratando de extraer los puntos principales que distinguen a los impuestos directos de los indirectos podemos decir que **los impuestos directos** son aquellos en los que la obligación de su pago incide directamente sobre el sujeto pasivo de la obligación no pudiéndose trasladar a otra persona disminuyéndose así su patrimonio personal y que al ser regularmente estables por generarse de situaciones normales, periódicas y permanentes es posible realizar listas nominativas de causantes por virtud de su fijeza. En tanto que **los impuestos indirectos** son aquellos que sí son susceptibles de traslado y que al ser generados por virtud de situaciones o hechos aislados accidentales no es posible hacer lista de causantes

Impuestos Reales e Impuestos Personales

Dentro de los impuestos **directos** encontramos a la siguiente subclasificación: **Impuestos Reales e Impuestos Personales**. Siendo los primeros “aquellos en el que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. En cambio el impuesto personal en principio recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia”³⁰.

En otras palabras, “los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes ...por tanto toman en cuenta la situación y cargas de familia de dicho sujeto pasivo”³¹

30. DE LA GARZA, Sergio, Francisco. Op. Cit. Pp. 389 y 390.

31. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 68.

Así pues, como podemos ver de lo antes señalado los *impuestos reales* son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tomar en consideración a la persona que ha de pagarlos y en sentido inverso son *impuestos personales* aquellos en los que sí se toman en cuenta las consideraciones particulares y por lo tanto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Impuestos Generales e Impuestos Especiales

De acuerdo con Emilio Margain el impuesto general “es el que grava actividades distintas, pero tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad.”³²

Al respecto Rodríguez Lobato nos dice que existen dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuáles los impuestos especiales. Así uno de los criterios señala que “el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza, en cambio, el impuesto especial es el que grava una determinada actividad en forma aislada. El otro criterio señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica.”³³

Entonces a partir de lo anterior podemos decir que el impuesto general grava muchas situaciones en tanto que el especial grava un solo aspecto específico y dentro de los primeros podemos mencionar al Impuesto al Valor Agregado que grava el consumo, los servicios independientes, el arrendamiento, etc. Y dentro de los segundos podemos mencionar al Impuesto Predial, al Impuesto a la Tenencia, al Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

32. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 71.

33. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 69.

Impuestos específicos e impuestos ad valorem

Para Rodríguez Lobato “El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado”³⁴

Por su parte Emilio Margain nos dice que el impuesto específico “ es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad valorem, es el que atiende al valor del producto.”³⁵

Como podemos ver en los impuestos específicos los bienes están gravados por aspectos de una tarifa o de una tasa que ya esta dada por la ley tal es el caso por ejemplo del Impuesto Sobre la Renta en la que encontramos tasa y tarifa o en el caso del Impuesto al Valor Agregado en el que encontramos tasas en tanto que en los impuestos ad valorem no hay tales sino que el impuesto se ha de establecer en razón del valor del bien gravado.

Impuesto sobre el Capital, la Renta y el Consumo

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases: impuestos sobre la renta, impuestos sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo.

a) Impuesto sobre la renta

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación.

La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

34. IDEM.

35. MARGAIN MANATOU. Op. Cit. Pág. 71.

Los autores distinguen varias clases de renta entre las que encontramos a la renta bruta y a la renta neta.

La renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Es el caso por ejemplo, del impuesto sobre la renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores que realizan actividades empresariales en tanto que la renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta.

b) impuesto sobre el capital

Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Entre éstos podemos mencionar al impuesto por intereses comprendido dentro de la LISR en el cual por ejemplo grava los intereses que se obtienen de una institución bancaria en virtud de los depósitos que se efectúan, el cual a nuestro parecer puede resultar muy cuestionable porque muchos depósitos se efectúan después de haber pagado ese capital su respectivo impuesto.

b) Impuestos sobre los gastos o consumos

Los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción sobre la circulación o transferencias. Y como Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto tenemos al Impuesto al Valor Agregado.³⁶

Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales

En torno a esta clasificación el maestro Carrasco Iriarte señala que en relación a los fines de los impuestos existen dos corrientes a saber:

36. Cfr. DE LA GARZA. Op. Cit Pp. 392 a 395

Fines fiscales. Esta tendencia afirma que los impuestos no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, teniendo en cuenta que la función de un gobierno es utilizar el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar, con el objeto de crear las condiciones y el ambiente que les brinden oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potencialidades tanto materiales como espirituales, dentro de un marco de libertad.

Fines extrafiscales. En contraposición ésta corriente postula en contraposición que las contribuciones no sólo persiguen un fin financiero sino además deben explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción y fomentar la creación de empleos así como conseguir otras finalidades de carácter político social, moral, etc.”³⁷

Para Rodríguez Lobato los impuestos con fines fiscales “son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente generalmente de carácter social.

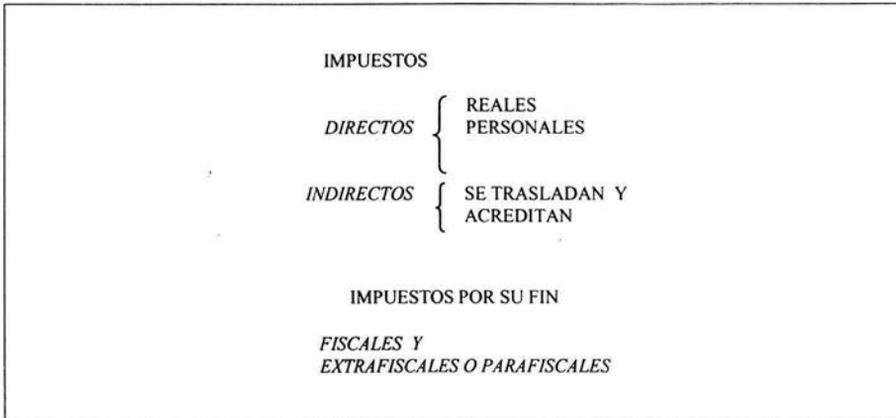
En México es criticable, el establecimiento de impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, pues, una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución Política es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos. Es decir, la Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos”³⁸

Ahora bien, para concluir de manera general podemos resumir la clasificación de los impuestos de la siguiente forma*:

37. CARRASCO IRIARTE. Hugo. "Derecho Fiscal I" Ed. IURE Editores, México, 1999. Pp. 178 y 179.

38. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág.69

*Cabe aclarar que existen otras clasificaciones de impuestos como lo serían los impuestos federales y locales, o por su época de pago (instantáneos, anuales, mensuales, etc) entre otras.



1.2.2. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Los elementos de los impuestos son abordados en forma distinta por los diferentes teóricos del Derecho Tributario y por lo mismo varían en su número sin embargo atendiendo a lo que establece nuestro Código Fiscal Federal en su artículo 5° los elementos del impuesto son los siguientes:

- ◆ Sujeto
- ◆ Objeto
- ◆ base
- ◆ Tasa, cuota o tarifa
- ◆ Época de pago**

** Cabe señalar que es un elemento por jurisprudencia

SUJETOS. Para hablar de los sujetos debemos empezar por referirnos a la Relación Jurídica Tributaria la cual es la premisa o presupuesto para el surgimiento de las calidades de sujeto activo y sujeto pasivo de dicha relación. Así pues, de acuerdo con Emilio Margain la Relación Jurídica Tributaria “*la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.*”³⁹

Cabe señalar que la **Relación Jurídica Tributaria** se da por virtud de la existencia de la **potestad tributaria*****la cual ejercitada da lugar a la **norma tributaria** en la que se han de establecer derechos y obligaciones para los sujetos que la lleguen a integrar después de que el **hecho imponible****** conocido también como tipo legal o hipótesis de ley se haya dado en el mundo fáctico es decir, se haya materializado por parte del gobernado dando lugar a lo que se conoce como **hecho generador** de la obligación fiscal contenida en la mencionada norma tributaria.

En este sentido el maestro Emilio Margain aclara, que no se debe confundir los términos de **Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria** puesto que son dos conceptos distintos y “es común que los tratadistas al hablar de la relación tributaria la confunden con la Obligación Tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra definiéndolas como *la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.* Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado, por cuanto son dos conceptos distintos. En efecto, puede existir una relación tributaria sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, en las que se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando

*** facultad con la que cuenta el Estado para establecer contribuciones a través del Congreso

**** la situación de hecho prevista en dicha norma como generadora de un crédito fiscal o de cualquier otra obligación fiscal.

39. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 268.

la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria..., Entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias, y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar...La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes en tanto que la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo”.⁴⁰

Al respecto nosotros estamos de acuerdo en que la Relación Jurídica Tributaria alude a la existencia de derechos y obligaciones para los sujetos participantes y dentro de las obligaciones del sujeto pasivo se halla la obligación tributaria consistente en el pago del crédito fiscal pero ésta no es la única a su cargo, pues como ya lo hemos visto, también se contemplan las de *hacer, no hacer, tolerar o permitir*.

En este orden de ideas el maestro Rodríguez Lobato señala que “el Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo; sino que prevé, además otro tipo de obligaciones a fin de hacer eficaz la obligación a la que nos hemos referido en primer lugar. Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es única y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera) un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, etc) o un tolerar (admitir inspecciones o visitas domiciliarias, etc). Por lo que se puede observar que las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

40. IBIDEM. Pág.267.

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar lo llamamos obligación fiscal formal.”⁴¹

Ahora bien dejando establecido lo anterior estamos en aptitud de dar los conceptos de los sujetos de la Relación Jurídica Tributaria:

Sujeto Activo. “Conforme a nuestra Constitución la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal los Estados y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su Hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados según el artículo 115 fracción II Constitucional.

Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales...y como únicas excepciones podemos señalar al IMSS y al INFONAVIT, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente”⁴²

Por nuestra parte podemos afirmar que el sujeto activo es aquel sujeto que dentro de la relación jurídica tributaria tiene entre otras facultades, el derecho exigir el pago del impuesto así como de sancionar al sujeto obligado (pasivo) en caso del incumplimiento de las obligaciones fiscales formales que establece la ley.

41. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 109

42. MARGAIN MANAUTOU. Op. Cit. Pág. 227

Sujeto Pasivo. “ Es aquella persona física o moral a la que la ley Fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal.”⁴³

Los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez nos dicen, “El sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria, está previsto en la legislación fiscal federal como:

- 1.El sujeto pasivo por adeudo propio u obligado principal.
- 2.El sujeto pasivo por adeudo ajeno, con responsabilidad:
 - a) sustituta
 - b) solidaria
 - c) objetiva.”⁴⁴

Al respecto el maestro Jacinto Faya Viesca sostiene que “poco importa que el sujeto obligado a pagar por cuenta de otros no sea el titular originario de la obligación Desde el momento en que la ley fiscal tipifica la obligación de éste sujeto obligado es porque lo considera un obligado directo y absolutamente responsable de la obligación tributaria sea o no el titular originario de la obligación.

La más avanzada corriente de la moderna doctrina fiscal se pronuncia por desechar la construcción entre titular y responsable de la obligación. Defendiendo la tesis de que lo que importa es determinar al sujeto pasivo jurídico de la relación jurídica tributaria, que siempre lo será el sujeto que éste obligado a la Administración, al fisco, por una obligación de pagar un determinado impuesto, no importando si su obligación es a título propio o por cuenta de otro”⁴⁵

43. FAYA VIESCA. Op. Cit. Pág.133

44. QUINTANA VALTIERRA, ROJAS YÁÑEZ. Op. Cit. .Pág.154

45. FAYA VIESCA .Op. Cit. Pp. 134 y 135.

Cabe señalar que nosotros coincidimos con el criterio de que el sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria es aquella persona física o moral que se ha ubicado dentro de la hipótesis que establece la ley como generadora del crédito fiscal y que por lo tanto se halla obligada al pago del impuesto (*sea disminuyendo el monto de su patrimonio de manera definitiva, o porque pueda obtenerlo del patrimonio de otro al trasladarlo, como es el caso del impuesto directo*) y a enterarlo de manera personal o a través de terceros auxiliares de la autoridad fiscal. Pudiendo tomar ese carácter (*de sujeto pasivo*) las personas que lleguen a adquirir algún tipo de responsabilidad frente al fisco.

OBJETO.“El objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal”⁴⁶

Cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y se define como “la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza el consumo de bienes o servicios etc. Dicho objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”.⁴⁷

BASE.“Es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto. Lo determinante es el de su determinación, siendo éste problema una cuestión más técnica que jurídica”⁴⁸.

En nuestra opinión la base del impuesto es el monto o cantidad a la cual se le ha de aplicar la tasa, cuota o tarifa.

46. IBIDEM. Pág.133.

47. RODRÍGUEZ LOBATO. Op. Cit. Pág. 112

48. FAYA VIESCA. Op. Cit. Pág. 135.

TASA, CUOTA O TARIFA. La tasa en la doctrina también se conoce como cuota o alícuota la cual es “un parámetro, parte alícuota o medida que aplicada a la base da el impuesto a pagar y a su vez, la tarifa es una relación de bases y tasas que dan el impuesto por pagar”⁴⁹

Para el autor Narciso Sánchez Gómez “la cuota del impuesto, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en tanto por ciento... y Tarifas, son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.”⁵⁰

Nosotros de manera general podemos decir que la **tasa** se refiere a un porcentaje, **cuota** a una cantidad fija y **tarifa** puede referirse a las dos anteriores, es decir, las puede incluir a ambas dentro del procedimiento que establece la Ley para determinarla y las mismas serán las que han de ser aplicadas a la base del impuesto a fin de determinar la cantidad líquida a pagar.

La tasa en los diferentes tributos puede revestir diversas modalidades siendo las más representativas las siguientes:

- a) Tasa fija
- b) Tasa proporcional y
- c) Tasa progresiva

Tasa fija. Antonio Jiménez González en torno a esta nos dice “ La tasa o alícuota tiene la condición de fija cuando se expresa no en términos sino en números absolutos, por ejemplo, al establecerse la cantidad de cien o doscientas unidades monetarias a título de derecho con motivo de la obtención de una licencia o autorización para operar un giro comercial determinado”⁵¹

49. CARRASCO IRIARTE .Op. Cit. Pág. 82.

50. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. “Derecho Fiscal Mexicano” Ed. Porrúa, México, 1999. Pp. 233 y 235.

51. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, “Lecciones de Derecho Tributario.” Ed. ECAFSA, México, 2000, Pág. 82.

Tasa proporcional. "la tasa para ser proporcional deberá posibilitar el que el impuesto que resulte a cargo siempre constituya la misma proporción de la base gravable, independientemente del valor de ésta. Por ejemplo la tasa del 15% del Impuesto al Valor Agregado es proporcional en virtud de que el impuesto que resulta a cargo del contribuyente siempre representará la misma proporción del valor de enajenación y si bien se enajena en cien o si se enajena en doscientos siempre el pago a cargo representará idéntica proporción del valor de enajenación, es decir, siempre será el 15%."⁵² Esto es, "no varía la tasa pero sí la base dado que ésta se hace más chica o más grande."⁵³

Tasa progresiva. "la progresividad de las tasas exige de entrada la existencia de una multiplicidad de tasas, es decir, una tasa no puede en solitario ser progresiva."⁵⁴ Pues en tanto varía la base varía la tasa.

ÉPOCA DE PAGO. Los sujetos pasivos de la obligación fiscal deberán realizar el pago o cumplimiento en la época en que lo señalen las disposiciones fiscales. Así lo expresa el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º, el que además agrega que en caso de que no exista disposición expresa al respecto, el pago se deberá hacer mediante una declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:

- a) Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones , retenedores o las personas a quienes la leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de determinación de la contribución, de la retención, de la recaudación respectivamente.

52. IDEM

53. CARRASCO IRIARTE. Op. Cit. Pág. 199

54. JIMÉNEZ GONZÁLEZ. Op. Cit. Pág. 82.

- b) En cualquier otro caso, el pago se deberá hacer dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En México existe la obligación para los contribuyentes de realizar con respecto a determinados impuestos declaraciones provisionales y definitivas las cuales son de carácter anual. Toda vez que como expresa el Código Fiscal de la Federación en su artículo 11, los ejercicios fiscales abarcan un periodo de doce meses y coinciden con el año de calendario, es decir de enero a diciembre a los cuales se les denomina ejercicios fiscales regulares, pudiendo haber también ejercicios fiscales irregulares en caso de que el contribuyente inicie su actividad después de iniciado el ejercicio fiscal. No obstante existe otros impuestos para los que su época de pago es instantánea, mensual o de otra temporalidad y que por lo tanto no requieren de declaración provisional sino que tienen el carácter de definitivos y por consecuencia no son anuales.

Para concluir, cabe hacer notar que al referirse a la época de pago no solamente se está aludiendo al momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación de pago del impuesto pues como vimos dentro de la Relación Jurídica Tributaria puede surgir o no la obligación de pago de las contribuciones, por lo mismo, ésta expresión también alude a la época del cumplimiento de otras obligaciones distintas al pago. Ya que es el plazo dentro del cual deberá presentarse ante la autoridad la información referida al impuesto no obstante no haya surgido la obligación de su pago.

1.3. CONCEPTO DE RÉGIMEN FISCAL

La ley no da una definición de lo que por Régimen Fiscal se debe entender para efectos de la Ley del impuesto Sobre la Renta simplemente se limita a establecerlos. Por ello acudimos a obras de varios autores sin encontrar respuesta, pues al igual que la ley fiscal dan por hecho que todos entendemos lo que es un Régimen Fiscal. Razón por la cual se convirtió en nuestra tarea el tratar de descifrar qué es un Régimen Fiscal.

Para tratar de explicar lo que es un Régimen Fiscal iniciaremos por dar la definición de Régimen en general:

Régimen es el “conjunto de normas que rigen una actividad o profesión”⁵⁵. Y de acuerdo con Guillermo Cabanellas Régimen “es un modo de regir o regirse// Un método o sistema”⁵⁶

El Diccionario de Derecho Público establece que Régimen es un “Sistema de Gobierno”. //Manera de regir o regirse// Normas prácticas de una organización cualquiera, desde el estado hasta una dependencia o establecimiento particular.”⁵⁷

Finalmente, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española Régimen es un “Modo de gobernarse o regirse en una cosa”.⁵⁸

Ahora bien, en relación con lo anterior y tratando de extraer las notas más relevantes para conformar una sola idea dirigida a la materia fiscal podemos decir, sin ánimo de dar una definición sino sólo una idea o noción, que por Régimen Fiscal para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se ha de entender:

*El conjunto de normas que ha de regir, conducir o regular una determinada modalidad de las distintas establecidas por la ley, la cual busca dar distintos tratamientos a los sujetos cuyo impuesto resulte por virtud de un mismo objeto el cual es “el ingreso”, pero que por sus distintas circunstancias tanto de **modo de obtención como de monto**, el manejo que establece la ley en cuanto a la forma de determinación y pago del impuesto son diferentes para cada grupo de sujetos según la modalidad que les corresponda o que elijan según sea el caso. Pretendiendo con tal diferenciación de tratamiento (vía modalidad) el organizar y facilitar tanto los conceptos apuntados así*

55. “DICCIONARIO JURÍDICO VALLETA”, Valleta Ediciones, Argentina, 2001. Pág. 569.

56. “DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL”, Tomo VII. CABANELLAS, Guillermo. Ed. Heliasta. S.R.L. Argentina, 1989. Pág. 90.

57. “DICCIONARIO DE DERECHO PÚBLICO”, FERNÁNDEZ VAZQUEZ, Emilio, Ed Astrea, Buenos Aires, 1981. Pág. 639.

58. “DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA” Madrid, 1956. Pág. 71.

como también la revisión, verificación, comprobación y recaudación de los mismos por parte de la autoridad fiscal.

Así tenemos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla diferentes regímenes fiscales algunos de los cuales son los siguientes:

PERSONAS MORALES

RÉGIMEN GENERAL
RÉGIMEN SIMPLIFICADO
RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN

PERSONAS FÍSICAS

<ul style="list-style-type: none"> ◆ SALARIOS ◆ ASIMILABLE A ASALARIADO ◆ PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES 	
<ul style="list-style-type: none"> ◆ PERSONA FÍSICA CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL 	1. RÉGIMEN GENERAL
	2. RÉGIMEN INTERMEDIO
	3. RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (REPECO)

1.4. CONCEPTO DE MERCANCÍA

Joaquín Rodríguez nos dice que “Los conceptos de mercancía, cosa y objeto mercantil son concéntricos. Toda mercancía es cosa mercantil y toda cosa mercantil es objeto mercantil, aún cuando las proposiciones contrarias no sean ciertas, ya que el concepto de objeto es más amplio que el de cosa y éste a su vez lo es más que el de mercancía. El concepto de objeto mercantil comprende a los otros dos.

Por **objeto mercantil** entendemos todo lo que es susceptible de ser el contenido de

una relación jurídico- mercantil, esto es, el bien sobre el que recae el poder del titular de la relación jurídica, y así es el punto real de referencia de los derechos y facultades, de las obligaciones, y de los deberes, derivados de la relación jurídica mercantil...

El concepto de **cosa mercantil** es más limitado. Cosas mercantiles son... la empresa mercantil, los buques, las mercancías...La característica común de todos ellos es la corporalidad. Limitamos así el concepto de cosa mercantil a las cosas corporales...

Más restringido es aún el concepto de **mercancía**. ...algunas notas comunes ...:

- ◆ *Corporalidad. Las mercancías son cosas corporales; tangibles...*
- ◆ *Las mercancías pueden ser trabajadas, elaboradas, es decir, ser materia de una acción física del hombre sobre ellas...*
- ◆ *Se consumen por las personas físicas, como un medio para su subsistencia...*
- ◆ *Las mercancías se pesan y se miden...*
- ◆ *Finalmente son susceptibles de transporte físico...*

Si las mercancías se elaboran, se consumen,... se pesan,...y se transportan, es porque son cosas corporales...En resumen *las mercancías son cosas corporales muebles.*"⁵⁹

El Diccionario Jurídico Mexicano define al concepto Mercancía como "*todo género vendible o cualquiera cosa mueble que se hace objeto de trato o venta...Las mercancías son cosas mercantiles en sentido estricto pues son objeto natural del tráfico mercantil y son cosas muebles precisamente, porque están destinadas al cambio comercial, deben ser siempre objeto de compraventa y de especulación, impropias del consumo del adquirente.*"⁶⁰

59. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín. "Derecho Mercantil" Tomo I. Vigésima edición. Ed. Porrúa, México, 1999. pág 439.

60. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO (I-Q). Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, México, 1991. Pág. 2119.

El maestro Cervantes Ahumada señala “la mercancía, por tanto, que es cosa típicamente mercantil, lo es cuando se encuentra en poder del comerciante, ofreciéndose al público en busca del eventual comprador; pero deja de ser mercantil, cuando pasa al poder del particular adquirente. Mi reloj, que era mercancía en el escaparate del comerciante, dejó de ser cosa mercantil al salir del establecimiento comercial; en mi poder perdió su mercantilidad.”⁶¹

Por su parte Ricardo Xavier Basaldúa afirma que “la palabra mercadería designa cualquier objeto susceptible de ser desplazado de un territorio a otro”⁶²

Finalmente la Ley aduanera en su artículo 2º fracción III define a la mercancía de la siguiente manera:

“Para los fines de ésta Ley se consideran mercancías, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables e irreductibles a propiedad particular”.

Esta definición que nos da la mencionada ley no nos parecería en un principio muy acertada y más tratándose de una ley que se encarga generalmente de *regular la importación y exportación de mercancías*, las cuales por naturaleza deben ser objeto del tráfico comercial al poder ser poseídas por algún individuo exclusivamente, por no estar excluidas del comercio y al poder ser desplazadas de un lugar a otro, y dentro del comercio internacional, de un territorio a otro. Pues tan es así que “la palabra comercio del latín *commercium*, de *cum*, con y *merx*-cís, “mercancía”, es decir, *con mercancías*”⁶³

Pero al respecto el autor Andrés Rhode Ponce nos aclara que, cuando la definición en comento “dispone que *se consideran mercancías aun aquellas que las leyes consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular*, lo que ordena es que aún los

61. CERVANTES AHUMADA, Raúl. “Derecho Mercantil”. Ed. Herrero, México, 1975, Pág.340.

62. BASALDÚA, Ricardo Xavier. Citado por CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. “Derecho Aduanero” Ed Porrúa, México, 2000, Pág.354.

63. MORENO CASTELLANOS, Jorge, MORENO VALDÉS, Hadar, TREJO VARGAS, Pedro, “Comercio Exterior Sin Barreras” Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002. Pág. 19.

bienes del dominio público del Estado están sujetos a sus disposiciones, por lo que cualquier cosa pública o privada, se encontrará sujeta a la potestad aduanera cuando ingrese del país o salga del mismo.”⁶⁴ De esta manera podemos darnos cuenta que la denominación de mercancía para efectos de la Ley Aduanera no es aplicable solamente a bienes que se encuentren en el comercio sino que incluso toma como tal a objetos que no obstante no se encuentren dentro del comercio deban observar las regulaciones aplicables a toda mercancía como podrían ser las piezas arqueológicas para algún museo o algún ataúd que transporte a alguna persona fallecida en el extranjero , es decir, no necesariamente deben ser mercancías sujetas al comercio.

Por todo lo antes expuesto, podemos afirmar que *Mercancía es toda cosa corporal mueble que esté dentro del comercio.*

1.4.1. CLASIFICACIÓN DE LAS MERCANCÍAS POR SU ORIGEN

Las mercancías por virtud de su origen generalmente han sido clasificadas en mercancías nacionales, mercancías nacionalizadas y en mercancías extranjeras, pero en la actualidad debido al constante desarrollo del comercio ha dejado de ser simplemente un comercio interno para transformarse en un comercio de carácter internacional, es decir, su desarrollo no solo es en el espacio geográfico que corresponde al dominio territorial de un país sino que ahora se realiza entre dos o más países, ello como resultado de la firma de diversos Tratados Internacionales de Libre Comercio a fin de fusionar sus mercados, eliminando todo tipo de barreras al comercio entre ellos para dar lugar a un sólo mercado más fuerte y sólido. Razón por la cual la mencionada clasificación se ha visto rebasada ya que las mercancías procedentes de países firmantes de un acuerdo o tratado de libre comercio circulan libremente a través de ese gran mercado.

64. RHODE PONCE, Andrés, “Derecho Aduanero Mexicano” Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000. Pág. 95.

Consideramos pertinente señalar que para que la mercancía pueda gozar de los beneficios de un Tratado determinado habrá que observar las **Reglas de Origen** establecidas para tal efecto en el mismo, las cuales son definidas como “ *normas, regulaciones y prácticas administrativas aplicadas con el fin de adscribir un país de origen a productos que se hallan en el comercio internacional. La regla de origen es pues, el vínculo geográfico que une a una mercancía a un país en el cual se considera que ha sido generada.*”⁶⁵ Siendo su finalidad “el evitar que terceros países se beneficien de las preferencias de índole comercial recogidas en los tratados y acuerdos”⁶⁶.

Cabe mencionar que las reglas de origen no sólo son establecidas de manera bilateral o multilateral, es decir a través de un Tratado, sino que también se establecen a nivel interno. Así en nuestra Ley de Comercio Exterior en su artículo noveno se establece lo siguiente:

“El origen de las mercancías se podrá determinar para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan. El origen de la mercancía podrá ser nacional si se considera un solo país, o regional si se considera a más de un país. El origen de las mercancías se determinará conforme a las reglas que establezca la Secretaría, o en su caso, para los efectos que así se determinen conforme a las reglas establecidas en los Tratados o Convenios Internacionales de los que México sea parte”

El artículo 10 de la misma Ley establece que las reglas de origen deberán someterse previamente a la Comisión de Comercio exterior y publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

Cabe señalar que la secretaría aludida es la Secretaría de Economía y “el documento con base en el cual el importador debe acreditar el origen de las mercancías se denomina:

65. NAVARRO VARONA, Edurne. “Las Reglas de Origen para las Mercancías y Servicios en la CE, EE.UU y el GATT. Ed Civitas, S.A.Madrid, 1995, pág.35.

66. PACHECO MARTÍNEZ, Filiberto “Derecho de la Integración Económica”. Ed. Porrúa, México, 2002, pág.50.

Certificado de Origen o Certificado de País de Origen ⁶⁷

Tomando en cuenta todo lo apuntado podemos afirmar que en la actualidad el origen de las mercancías ya no resulta tan simple como comprobarlo con las facturas de las mercancías de las cuales resultaría que el origen de las mercancías será aquél en dónde se haya producido o manufacturado.⁶⁸ Ahora el origen de las mercancías obedece a las reglas de origen comentadas dentro de las cuales podemos encontrar diferentes criterios tales como que la mercancía exportada contenga un porcentaje determinado de valor agregado local esto es, que incorpore un cierto número de insumos nacionales o regionales a la producción o el lugar donde se haya realizado la principal transformación, en caso de que la mercancía no sea fabricada enteramente en un país, etc, eso dependerá de las reglas de origen del tratado o país de que se trate

Ahora bien, a continuación estudiaremos brevemente qué se entiende por mercancía nacional, nacionalizada y extranjera.

1.4.1.1. NACIONALES

El autor Andrés Rhode Ponce señala que “una mercancía no puede tener nacionalidad, puesto que ésta se encuentra entre los atributos jurídicos de las personas, misma que finca una serie de relaciones entre el individuo y el Estado como son la sujeción a sus leyes y el derecho a su protección y a la ciudadanía. Por ello afirma, es impropio que las leyes y la practica se refieran a la nacionalidad de las mercancías, pues éstas no pueden tener un atributo propio de la personalidad de la cual carecen, por ello la mercancía producida en México se debe calificar únicamente como mercancía originaria de México”⁶⁹.

67. MORENO CASTELLANOS, MORENO VALDÉS, TREJO VARGAS. Op. Cit. Pp. 88.

68. Cfr. RHODE PONCE. Op. Cit. Pág. 94.

69. RHODE PONCE. Op. Cit. Pág. 101.

No quitamos razón a éste autor en cuanto a que las mercancías no pueden tener nacionalidad, sin embargo consideramos como la mayoría de los autores, entre ellos el maestro Máximo Carvajal Contreras y Manuel Ovilla Mandujano que para efectos didácticos y de mejor manejo de los tipos de mercancías resulta pertinente atribuírsela.

Así pues, para el maestro Manuel Ovilla Mandujano la Mercancía Nacional es *“la producida o manufacturada en el país con materias primas, partes o piezas nacionales o nacionalizadas”*⁷⁰

En términos idénticos el autor Máximo Carvajal Contreras define a las Mercancías Nacionales diciéndonos que *“Son aquellas que se producen en el país o se manufacturen en el mismo con materias primas nacionales o nacionalizadas”*⁷¹

Finalmente para Andrés Rhode Ponce la mercancía nacional *“es la mercancía que fue producida en México”*⁷²

Como podemos observar éstos autores coinciden en que la mercancía nacional será aquella que se haya producido en México utilizando materias primas nacionales o nacionalizadas.

La autora Marta Diez Vergara señala que “son originarias de un país las mercancías obtenidas o producidas enteramente en el mismo... Entre ellas destacan:

◆ *Los productos minerales extraídos del suelo*

70. OVILLA MANDUJANO, Manuel, “Derecho Aduanero”. Editado por la Escuela Nacional de Capacitación Aduanera, México, 1978. Pág. 178.

71. CARVAJAL CONTRERAS. Op. Cit. 354.

72. RHODE PONCE. Op. Cit. Pág. 101.

- ◆ *Los productos vegetales recolectados en él*
- ◆ *Los animales vivos nacidos y criados en él*
- ◆ *Los productos de caza y de pesca practicados en él, etc.*⁷³

De ésta manera las anteriores mercancías tendrán el carácter de nacionales y tratándose de mercancías que no sean obtenidas a partir de bienes originarios que sean enteramente producidas en un solo país.

1.4.1.2. NACIONALIZADAS

Antes de apuntar las definiciones que nos dan los autores de lo que es una mercancía nacionalizada es importante establecer que nacionalizar significa “ Naturalizar, admitir en un país como si fuera natural del mismo a persona extranjera// atribuir al Estado bienes o empresas de personas individuales o colectivas...”⁷⁴.”Dar carácter nacional...naturalizar o dar la ciudadanía...”⁷⁵.y naturalizar es ”conceder, en un país a persona extranjera la calidad o condición y los derechos o privilegios de los naturales de él.//Introducir y emplear en un país como propias, cosas extranjeras//...vivir en un país como natual de él, una persona extranjera //adquirir en un país la calidad o condición y derechos y privilegios de los naturales de él.”⁷⁶.

Para el maestro Manuel Ovilla Mandujano mercancía nacionalizada es “*la mercancía extranjera cuya introducción al país se ha consumado legalmente, esto es, se ha importado quedando a la libre disposición de los interesados*”.⁷⁷

El maestro Máximo Carvajal Contreras nos dice que las mercancías nacionalizadas“*Son las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y*

73. DIEZ VERGARA, Marta. Manual Práctico de Comercio Internacional. Ediciones Deusto.S.A. Madrid,Barcelona, Bilbao,1997,Pág.118

74. Diccionario Porrúa de la Lengua Española. Ed. Porrúa, 1978, pág.506

75. Diccionario Larousse Usual. Ediciones Larousse, México, 1982, pág.502.

76. Enciclopedia Universal Sopena. Tomo VI.Edit. Ramón Sopena, Barcelona, 1963. Pág. 5921.

77. OVILLA MANDUJANO. Op. Cit. Pág. 178.

pagado sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consumo del país."⁷⁸

En éste orden de ideas Andrés Rhode Ponce señala que mercancía nacionalizada es *"aquella mercancía procedente del extranjero que ya cubrió todos los requisitos para su legal internación y libre circulación en territorio nacional"*⁷⁹

Como podemos observar ésta mercancía si bien es extranjera, al entrar a nuestro país cubriendo todos los requisitos que establece la ley podrá circular libremente y sin ninguna restricción por nuestro territorio, tal como si se tratara de una mercancía nacional.

1.4.1.3. EXTRANJERAS

Mercancía extranjera, señala Manuel Ovilla Mandujano es *"aquella procedente del exterior y cuya introducción al país no se ha consumado legalmente"*⁸⁰

Para el maestro Máximo Carvajal Contreras las Mercancías Extranjeras. *"Son aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado"*.⁸¹

De acuerdo con el autor Andrés Rhode Ponce la mercancía extranjera *"es aquella que fue producida en el extranjero y que no ha cubierto los requisitos para poder ser legalmente internada a México"*.⁸²

En éste orden de ideas nos damos cuenta de que una mercancía se considera extranjera cuando no ha cubierto lo establecido por la ley para poder circular libremente por nuestro país y entre estas podemos nombrar como ejemplo a una mercancía que ha entrado a nuestro país de manera ilícita o una mercancía objeto de importación temporal.

78. CARVAJAL CONTRERAS. Op. Cit. 354.

79. RHODE PONCE. Op. Cit. Pág.101

80. OVILLA MANDUJANO. Op. Cit. .Pág. 178.

81. CARVAJAL CONTRERAS. Op. Cit. 354.

82. RHODE PONCE. Op. Cit. Pág.101.

1.4.2 CONCEPTO DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA NACIONAL

La ley no define qué entender por Mercancía de Procedencia Nacional, sino que se limita a mencionar el término sin dar el concepto o definición, por lo que a fin de saber cuándo una mercancía deberá ser considerada como mercancía de procedencia nacional, a continuación veremos lo que significan los términos de “procedencia” y “nacional”:

Procedencia

“origen. Principio de donde nace o se deriva una cosa...”⁸³*

“Principio, origen de una cosa // Punto de salida o escala de un barco, avión, tren o persona...”⁸⁴

Nacional

“Pertenciente o relativo a una nación. Natural de una nación en contraposición a extranjero...”⁸⁵

De lo apuntado podemos decir que el término procedencia de una mercancía alude a un lugar geográfico donde fue producida una mercancía y el cual constituirá el punto de salida hacia el mercado dónde vaya a ser comercializada y que será el mismo territorio, es decir, no tendrá como destino el extranjero. En éste orden de ideas tenemos que la *mercancía de procedencia nacional* que es propiamente la mercancía nacional es decir, aquella producida en México utilizando insumo o materia prima nacional o nacionalizada y en caso de tratarse de bienes que no han sufrido

83. *Diccionario Porrúa de la Lengua Española*. Ed. Porrúa, México, 1978. Pág.605.

84. *Diccionario Larousse Usual*, Ediciones Larousse, México, 1982, pág.599.

*Principio, nacimiento, manantial, raíz y causa de una cosa.

85. *Diccionario Porrúa de la Lengua Española*. Op. Pág.505.

transformación industrial obtenidas enteramente en nuestro territorio nacional. tales como por ejemplo, los productos minerales extraídos del suelo, los productos vegetales recolectados, los animales vivos y criados en él. etc.

Para concluir podemos afirmar que *las mercancías que se producen en nuestro país y son comercializadas dentro de nuestro territorio son mercancías de procedencia nacional.*

1.4.3. CONCEPTO DE MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA

En virtud de la existencia de grandes centros de producción, de complicados canales de distribución y del incremento del comercio entre todas las naciones del mundo, en la actualidad es común que las mercancías provengan de países diferentes a aquellos en donde fueron producidas. Esto en razón de que el libre comercio permite que los mercados nacionales puedan obtener beneficios de sus excedentes de producción, así como obtener los productos que a causa de las condiciones naturales o técnicas no pueden producir o cuando la conveniencia económica aconseja no producirlos por sí mismos, es lo que da como resultado la existencia de mercancía de procedencia extranjera.⁸⁶

Procedencia: “Origen, principio de donde nace o se deriva una cosa. // Punto de salida o escala de un barco, cuando llega a al término de su viaje ...”⁸⁷

Extranjero, ra: “Extraño// Que es o viene de otro país // Toda persona, país o nación que no sea el propio”⁸⁸.

86. Cfr. RHODE PONCE, Andrés. Op. Cit. Pág. 102

87. ENCICLOPEDIA SALVAT. Diccionario. Tomo 10 Salvat Editores, S.A., México, 1983. Pág. 2732.

88. Diccionario Porrúa de la Lengua Española. Op. Cit. Pág. 319.

Como podemos observar, una mercancía que va ser comercializada en un país dentro del cual no fue producida será una mercancía de procedencia extranjera la cual, respecto del mismo, primero hubo de tener el carácter de *mercancía extranjera* para después adquirir el de *mercancía nacionalizada* y así poder circular libremente dentro de éste territorio y ser objeto de comercialización.

Ahora bien debemos decir que éste término de Procedencia Extranjera es un poco complejo puesto que, no siempre la mercancía es trasladada directamente del lugar donde fue producida hacia el lugar de destino, sino que muchas veces, por virtud de la existencia de grandes distancias entre un territorio y otro surge la necesidad de realizar escalas, por ello el autor Andrés Rhode Ponce señala que “la procedencia de una mercancía está demarcada por el último punto o lugar de partida hacia el país de destino”.⁸⁹ y en los mismo términos Edurne Navarro Varona nos dice “Los productos provienen del estado en el cual de han iniciada su último transporte, sin que sean forzosamente originarios de mismo. La procedencia es a menudo considerada a efectos de medidas de orden sanitario fitosanitario”.⁹⁰

Sin contradecir la afirmado por éstos autores consideramos que para efectos de nuestro estudio la procedencia de la mercancía será simplemente, aquel país dónde fue producida y que constituyó el punto de salida de la mercancía, cuando llegó al término de su viaje, es decir al país dentro del cual será comercializada, pues las escalas en otro países habrán obedecido al simple traslado.

89. RHODE PONCE, Op. Cit. Pág. 102

90. NAVARRO VARONA, Edurne, Op. Cit. Pág. 35.

CAPITULO II

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL

2.1. TIPOS DE REGIMENES QUE ESTABLECE LA LISR PARA PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL

La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece tres distintos tipos de regímenes para las personas físicas con actividad empresarial, los cuales son los siguientes:

Régimen General
Régimen Intermedio y
Régimen de pequeños Contribuyentes

Es importante mencionar que éstos dos últimos regímenes son optativos para aquellos sujetos que no deseen tributar bajo el Régimen General por no convenir a sus condiciones particulares y claro, porque su actividad e ingresos encuadran en los mismos. Pues como sabemos, existen sujetos que realizan actividades empresariales que forzosamente deberán pagar el impuesto que les corresponda en los términos del Régimen General, esto es, no pueden elegir al régimen sino que ya está dado por no contar con los requisitos que la ley determina para optar por algún otro.

En otras palabras, aquellos sujetos que realicen actividades empresariales y que ni su actividad e ingresos coincidan con alguno de los dos regímenes especiales, esto es, el Régimen Intermedio ni con el de Pequeños Contribuyentes* deberán tributar obligatoriamente bajo el Régimen General.

Cabe hacer la aclaración que para alguna persona que no esté iniciando operaciones por primera vez, sino que ya tenga tiempo de ello, para poder optar por tributar bajo REPECO será necesario que dicho sujeto (respecto a su misma actividad

*. **RÉGIMEN INTERMEDIO.** Art.134. Personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales y obtengan ingresos por un monto máximo de \$4'000,000.00.

REPECOS. Art. 137. Personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general y cuyos ingresos durante el ejercicio anterior no hayan superado la cantidad de l'750,000.00

empresarial) nunca haya tributado bajo éste régimen porque de haberlo abandonado para pagar el impuesto sobre la renta conforme a la primera o segunda sección del capítulo de las actividades empresariales ya no podrá volver a tributar en el mismo.

Además como otra limitante para tributar bajo REPECO tenemos que de haber tributado bajo alguna de las secciones mencionadas durante más de dos ejercicios a partir del inicio de sus operaciones o haya obtenido ingresos superiores al monto máximo fijado para REPECO ya no podrá optar por tributar bajo éste régimen.(Art.139 fracción. II .Párr.3°)

Ahora bien, continuando con nuestro estudio mencionaremos que las actividades empresariales son enunciadas y definidas por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 16 de la siguiente manera:

*“Se entenderán por **actividades empresariales** las siguientes:*

*I .**Las comerciales** que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.*

*II. **Las industriales** entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y elaboración de satisfactores.*

*III. **Las agrícolas** que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

*IV. **Las ganaderas** que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

V. *Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*

VI. *Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*”

Ahora bien, antes de entrar al estudio de los diferentes regímenes debemos mencionar que a partir del año de 2002 se integra en un solo capítulo a los ingresos por honorarios y actividades empresariales, de ésta manera el capítulo se denomina “*De los ingresos por actividades empresariales y Profesionales*” Quedando la estructura de la siguiente manera:

TÍTULO IV.	PERSONAS FÍSICAS
Capítulo II	Ingresos por actividades empresariales y profesionales
	Sección I Régimen General y Profesionales.(Art.120 LISR)
	Sección II Régimen Intermedio. (ART. 134. LISR)
	Sección III Pequeños Contribuyentes. (ART. 137 LISR) ¹

1. Cfr. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm.322. *Reformas Fiscales Parte 2*. Dr. Javier Bermúdez Sánchez.(LC Antonio Luna Guzmán)México, 2003, pág. 96.

Como vimos la ubicación que corresponde a los servicios profesionales dentro del capítulo de las actividades empresariales es el Régimen General, toda vez que jamás éste sujeto podrá tributar como REPECO puesto que se requiere que preste servicios al público en general, cosa que no sucede al expedir recibo de honorarios ni tampoco podrá pertenecer al Régimen intermedio, debido a que para acceder a éste se requiere que la persona física realice exclusivamente actividades empresariales, es decir, que en el ejercicio anterior los ingresos representen por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables... (Art.134 fracción III Párr. 2º)

2.1.1. RÉGIMEN GENERAL

A continuación realizaremos el estudio de éste régimen mediante el análisis de los elementos del Impuesto, iniciando a partir del sujeto.

Sujeto: La ley del impuesto Sobre la renta en su *artículo 120* establece cuales sujetos deberán pagar el Impuesto sobre la Renta en los Términos del Régimen General el cual a la letra establece:

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”

Por nuestra parte y empleando el método residual utilizado por el Código Fiscal de la Federación al pretender dar la definición de “impuesto” podemos decir que los sujetos que deberán tributar en éste régimen son todos aquellos que perciban ingresos por la realización de actividades empresariales y que no cumplan con las condiciones para tributar bajo Régimen Intermedio o bajo Régimen de Pequeños contribuyentes.

Objeto: El ingreso obtenido por la realización de actividades empresariales o por la prestación de un servicio profesional.

Al respecto la LISR en su artículo 120 fracción segunda establece que para efectos de éste capítulo se consideran:

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo I de este Título.

Esto es, que se trate de ingresos diferentes a los provenientes de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

A manera de complemento debemos acudir a la Ley del IVA que en su artículo 14 señala lo siguiente:

“ Para los efectos de ésta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. “La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes...”

En éste orden de ideas tenemos que los ingresos obtenidos por virtud de la prestación de un servicio personal independiente reciben el nombre de **“honorarios”** los que en palabras del autor José Isauro López “son las remuneraciones que obtiene un profesionista, artista, intelectual, etc., por la prestación de su servicio personal independiente”²

2. C.P. LÓPEZ, José Isauro. Estudio Práctico del ISR, IVA e IMPAC en los Honorarios Profesionales Recibidos por Personas Físicas Y Morales., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002. Pág.17.

Con lo que podemos concluir que el objeto de éste régimen está conformado por los ingresos percibidos por la realización de actividades empresariales, por la prestación de un servicio personal independiente *(y no sólo de servicios profesionales porque todo servicio profesional es un servicio personal independiente pero no todo servicio personal independiente es profesional, porque ello alude al carácter de profesionista y por ende a la existencia de un título profesional)* y por otros ingresos que de acuerdo al artículo 121 de ésta Ley tendrán que acumularse.

Tarifa: En éste régimen tenemos una tarifa mensual establecida en el artículo 113 para los pagos provisionales y una tarifa para determinar el impuesto anual contenida en el artículo 177 de ésta Ley, ambas constan de una tasa progresiva que va del 3% al 32%* (Art.127 LISR)

Época de pago. De acuerdo con el artículo 127 de la LISR se efectuarán pagos mensuales a cuenta del impuesto anual del ejercicio, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. Dicho pago provisional deberá calcularse de acuerdo al artículo 127 de la LISR Así pues, tenemos que la mecánica del pago provisional es el siguiente:

Totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo
(Menos)
Deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo
(Menos)

Pérdidas fiscales por disminuir

(Igual)
Base o utilidad gravable
(por)
Tarifa del artículo 113
(igual a)

MONTO DEL PAGO PROVISIONAL³

* observar el artículo segundo transitorio fracciones LXXXVII y LXXXVIII que establecen que la tasa aludida que corresponderá para el ejercicio fiscal 2003 será la que irá del 3% al 34%, según el Art.2° Fracción LXXXII.

3 Cfr. LUNA GUERRA, Antonio, "Casos Prácticos de ISR e IMPAC para personas físicas con Actividades Empresariales", Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, Pág.75.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 175 de la LISR, las personas físicas están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que deberán presentar en el mes de abril del año siguiente al que corresponda al ejercicio que corresponda al ejercicio que se declara. Y el procedimiento para la determinación del impuesto anual lo encontramos en el Artículo 130 de la LISR:

	“Utilidad gravable
Por	Tarifa del Artículo 177
Menos	Subsidio
Igual	ISR del Ejercicio

En donde tenemos que:

LA UTILIDAD GRAVABLE se determina de la siguiente forma:

Utilidad Fiscal del Ejercicio

Menos

Pérdidas fiscales ** pendientes de aplicar

Igual

Utilidad gravable

LA UTILIDAD FISCAL se obtiene:

Se origina **pérdida fiscal cuando los ingresos acumulables en el ejercicio sean menores a las deducciones autorizadas.

Total de Ingresos por Actividades Empresariales o por la prestación de servicios profesionales (ingresos acumulables)

Menos

Deducciones autorizadas

Igual

UTILIDAD FISCAL”⁴

Aunque éste último resultado también puede ser el de una Pérdida Fiscal, es decir podrá resultar pérdida o utilidad fiscal.

Obligaciones: Dentro de las principales obligaciones que tienen las personas físicas que tributan dentro de éste régimen acuerdo con el artículo 133. De la LISR tenemos las siguientes:

- Llevar contabilidad de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.
- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal y su Reglamento. Los comprobantes que emitan deberán contener la leyenda preimpresa “Efectos fiscales al pago”
- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquellos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación

4.Cfr. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm.322. Año 2003.Dr. Belmares Sánchez, Gabriel. L.C. Antonio Luna Guerra. Op. Cit.pág. 81

Para concluir consideramos importante mencionar que los contribuyentes de éste régimen son sujetos del Impuesto al activo, y del Impuesto al Valor Agregado por lo tanto tienen derecho a su acreditamiento.

2.1.2. RÉGIMEN INTERMEDIO

Estos contribuyentes tienen un tratamiento similar al Régimen General, esto es, *se debe pagar el Impuesto Sobre la Renta al igual que en el Régimen general*, Pero las facilidades de éste Régimen son en materia de las obligaciones y la deducción de las inversiones de activo fijo al 100%.*

Ahora bien, debido a tal similitud en lo sucesivo sólo se hará alusión de las particularidades de éste régimen.

Dentro de éste Régimen como lo establece el artículo 134 de la LISR pueden tributar las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, y cuyos ingresos obtenidos durante el ejercicio 2002 por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00. Y para efectos de éste Régimen se considerará que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio anterior, es decir de 2002, éstos representaron por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables, pues el 10% restante podrá ser obtenido por virtud de otros conceptos.

*excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, los que deberán deducirse de la misma forma que en el régimen general, es decir, de acuerdo a porcentajes que señala la Ley por cada ejercicio fiscal. (Art. 136 LISR)

Entre las principales obligaciones de los sujetos que pagan el impuesto sobre la renta conforme a éste régimen tenemos de acuerdo con el artículo 134 de la LISR que llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad de Conformidad con el Código Fiscal y su Reglamento.

También se tiene obligación de tener máquina registradora, si sus operaciones son con público en general y si durante el ejercicio anterior obtuvieron ingresos superiores a \$1'750.000.00 e inferiores de \$4'000,000.00 Y como otra nota distintiva, se libera de cumplir con las obligaciones establecidas para los sujetos del Régimen General en el artículo 133 fracciones V, VI, segundo párrafo y XI de la LISR.

Esto es no formarán estados financieros ni levantarán inventario. Sí se tendrá obligación de presentar declaración anual en el ejercicio 2003, pero no de las declaraciones informativas siguientes: la declaración informativa respecto a las personas a quienes se les haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario a su favor, declaración de los prestamos otorgados por residentes en el extranjero, información de clientes y proveedores , pagos a residentes en el extranjero, así como donativos

2.1.3. RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Al ser éste régimen la materia de nuestra investigación, se procederá a su estudio de una manera más amplia y profunda en los siguientes puntos.

2.1.3.1. ANTECEDENTES DEL REPECO

El Régimen de Pequeños Contribuyentes surgió en el año de 1998, esto es no hace más de cinco años, como una forma de tributación para las personas físicas de bajos recursos, que no necesitaban una contabilidad tan compleja como las sociedades mercantiles.

Es importante conocer cuales fueron las causas que motivaron e inspiraron la incorporación de éste nuevo régimen al capítulo referente a las actividades empresariales de las personas físicas que se contempla en la LISR. Por ello a continuación reproduciremos el texto de la exposición de motivos, en su parte conducente a éste nuevo Régimen.

“EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA MISCELANEA FISCAL PARA 1998.

IV. Medidas para combatir la informalidad y la evasión fiscal

Los planteamientos que se presentan en éste grupo de medidas buscan establecer mecanismos de tributación sencillos que den confianza a los sectores de contribuyentes irregulares y motiven su incorporación a la economía formal.

En éste rubro destacan las siguientes medidas:

Ley del Impuesto Sobre la Renta

1. Nuevo régimen de pequeños contribuyentes

La existencia de diversos regímenes para pequeños contribuyentes ha hecho que la línea divisoria entre los mismos resulte confusa y, por consiguiente, que algunos contribuyentes busquen ubicarse en un régimen que no es propiamente el suyo con el propósito de obtener beneficios. Por ello y con el objeto de establecer un esquema sencillo, se propone uniformar los diversos regímenes que actualmente se aplican.

Así, se propone crear para personas físicas que realicen actividades empresariales con ingresos de hasta 2.2 millones de pesos un régimen especial en sustitución de los ya existentes... El régimen propuesto consistiría en la realización de pagos semestrales de un impuesto equivalente al 2.5 por ciento de los ingresos brutos del contribuyente, disminuidos de tres salarios mínimos.

Bajo éste régimen tan sólo se requeriría llevar un registro simplificado de ventas o ingresos

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

Medidas para combatir la informalidad

y la Evasión Fiscal

Las propuestas que se someten a la consideración de ese H. Congreso, obedecen a la lógica de que una de las formas para combatir la informalidad es mediante el establecimiento de mecanismos simples de tributación y fiscalización adecuada.

Nuevo régimen para pequeños contribuyentes

No se puede soslayar que uno de los factores que incide en la informalidad es la complejidad del régimen tributario. En México, se han hecho esfuerzos para simplificar los requisitos de cumplimiento a que están sujetos los pequeños contribuyentes. Si bien en algunos casos no se les ha dado la difusión suficiente, también es cierto que al coexistir más de un régimen se ha creado cierto grado de confusión entre los contribuyentes.

La aplicación de diversos regímenes para pequeños contribuyentes, con objeto de adecuarlos lo más posible al tipo de actividad y características de los mismos, ha generado inequidad y ha propiciado que contribuyentes que encuentran preferible un régimen distinto al suyo, busquen interpretar la legislación a su favor, u obtener beneficios administrativos. Asimismo, la coexistencia de diversos regímenes y la problemática de su administración, ha limitado las posibilidades de crecimiento del padrón de contribuyentes.

Para concertar los esfuerzos de la administración tributaria en difundir y aplicar un solo régimen fiscal para pequeños contribuyentes y simplificar el pago de sus contribuciones, se propone a esa H. Representación uniformar los diversos regímenes que actualmente se aplican. Así, para personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos de hasta 2.2 millones de pesos se crearía un régimen especial en sustitución de los siguientes:

- De contribuyentes menores
- De 2.5 por ciento de ingresos brutos
- De 10 por ciento sobre compras
- Simplificado(excepto para actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, auto transporte y artesanías, para los cuales permanecería)

Se propone la incorporación de un régimen lo más simple posible, que consistiría en el pago cada seis meses de un impuesto por el 2.5 por ciento de los ingresos brutos del contribuyente, gozando de una exención de tres salarios mínimos.

Bajo éste régimen, tan sólo se requeriría llevar un registro simplificado de ventas o ingresos, pero no habría obligación de presentar declaraciones informativas, ni formular estados financieros, ni expedir comprobantes por ventas inferiores a 50 pesos, ni conservar comprobantes por compras, salvo que se trate de bienes nuevos con valor superior a 1,200 pesos...”⁵

De las exposiciones de motivos aludidas se puede extraer como principal objetivo el combatir la informalidad y la evasión fiscal por parte de los sujetos que obtengan bajos ingresos y como se puede notar, no utilizamos el término “contribuyente” porque si estamos hablando de la economía informal es indudable que los sujetos no están dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, es decir, no forman parte del padrón de contribuyentes y por eso mismo al facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales (entre ellas, el pago de impuestos) se pretende que dichos sujetos inmersos en la informalidad se integren en el mismo o bien, los que inician actividades no encuentren un camino confuso que prefieran sumarse a la economía informal.

Y con relación a los contribuyentes que conforman la economía formal no pretendan evadir el pago de los impuestos que les corresponde al intentar ubicarse en un régimen que no es el suyo, ello por la diversidad de regímenes que contemplaba la ley para los pequeños contribuyentes hasta antes de 1998.

5. Diario Oficial de la Federación 29 de Diciembre de 1997 y ROJO CHAVEZ, Juan José “Análisis de las Reformas Fiscales 1998” Línea Editorial Fiscal.. México, 1998.Pp.218 a 220.

Pero hasta el presente año como sabemos éste nuevo régimen ni ningún otro con relación a la informalidad y a la evasión fiscal no ha dado resultados, es decir, no se ha cumplido su objetivo, toda vez que el fenómeno de la informalidad y la evasión no es tan simple como reducir requisitos o monto de impuestos, sino que va más allá, pues es algo tan complejo, algo que inicia desde la lucha contra la corrupción del mismo gobierno en el manejo de los ingresos de los contribuyentes y termina con la necesidad del nacimiento de una conciencia social y una cultura fiscal por parte de todos los que habitamos éste país. Desearíamos extendernos en el análisis del por qué de la informalidad y la evasión pero al no ser materia de nuestro estudio nos limitaremos a ese breve comentario.

Ahora bien, continuando con nuestro estudio resulta importante mencionar que “en el año de creación del Régimen de Pequeños Contribuyentes se podía trasladar el IVA en forma expresa y por separado en los comprobantes que emitiera el REPECO, por lo que para cualquier contribuyente que adquiriera sus bienes era un gasto perfectamente deducible y a su vez el IVA pagado era perfectamente acreditable”.⁶ Toda vez que “los pequeños contribuyentes tenían la posibilidad de expedir comprobantes fiscales que reunían todos los requisitos para la deducción y el acreditamiento a que se refiere el CFF, tal como se desprendía del artículo 119Ñ, fracciones III de la LISR de 1998 que a continuación se transcribe:

Artículo 119Ñ. Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en ésta sección, tendrán las obligaciones siguientes:

IV Llevar un registro de sus ingresos diarios.

Cuando el contribuyente expida uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate, en lugar del registro de ingresos diarios, deberán llevar contabilidad simplificada en los términos del artículo 32 del Reglamento referido Código. Los comprobantes a que se refiere éste párrafo deberán contener además la leyenda de:” Régimen de Pequeños Contribuyentes”⁷

6. “NUEVO CONSULTORIO FISCAL.”, *Reformas fiscales*, parte 2. Fondo Editorial FCA Núm. 322, segunda quincena de enero, Pág. 104.
7. ROJO CHAVEZ Juan José. Op. Cit. Págs. 222 y 231.

Actualmente ya no es posible que el pequeño contribuyente pueda expedir comprobantes con requisitos fiscales, dado que por el hecho de hacerlo se tendrá por entendido que cambia de régimen, así lo establece la fracción IV del artículo 139 de la LISR vigente a saber:

ART. 139 FIV.”Se considera que los contribuyentes que paguen el impuesto en los términos de ésta Sección, cambian su opción para pagar el impuesto en los términos de las Secciones I o II de este Capítulo, cuando expidan uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, a partir del mes en que se expidió el comprobante de que se trate.”

Los requisitos aludidos son los establecidos en el artículo 29-A del CFF:

I. Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobante.

II. Contener impreso el número de folio.

III. Lugar y Fecha de expedición.

IV. Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida

V. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse en su caso.

VII. Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de

importación.

VIII. *Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.*

Los comprobantes a que se refiere este artículo podrán ser utilizados por el contribuyente en un plazo máximo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, los mismos deberán cancelarse en los términos que señala el Reglamento de este Código. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

Otros requisitos de la Miscelánea Fiscal son los siguientes:

- La cédula de identificación fiscal en 2.75 x 5.00 cm.
- La leyenda: “La reproducción no autorizada de éste comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales.”
- Los datos de identificación del impresor y
- Fecha de impresión.

Es importante señalar que al no estar obligado a emitir comprobantes con requisitos fiscales, no se traslada el Impuesto al valor Agregado por lo tanto, los pequeños contribuyentes están exentos del pago de éste impuesto.

En éste orden de ideas, el artículo 2-C de la LIVA establece lo siguiente:

“Las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, no estarán obligadas al pago del impuesto por dichas actividades, siempre que en el año de calendario anterior, hayan obtenido ingresos que no excedan de 1'521,100.00 por dichas actividades. La cantidad a que se refiere éste párrafo se actualizará anualmente, en el mes de enero, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación...”

Dentro de ésta temática sabemos que el consumidor que adquiere o utiliza los bienes y servicios producidos es el verdadero sujeto del gravamen al ser éste quien soporta en última instancia el peso del mismo. Pero el obligado al pago del gravamen que cumple con todas las obligaciones legales sobre la materia debe ser la persona que realiza el acto o actividad gravada. Es por ello que en el régimen del IVA el productor de bienes y servicios aunque no soporte la carga del gravamen y lo traslade al adquirente, tiene el carácter de contribuyente en relación con los actos o actividades que específicamente señala la Ley, entre los cuales tenemos: "*Enajenación de bienes.*"

Dentro de las exenciones sólo se libera de pago al consumidor, pues el enajenante de bienes y servicios que en el mecanismo del IVA sólo debería ser recaudador o tenedor del tributo, con la exención se convierte en verdadero sujeto, en quien recae el peso de la carga tributaria al absorber dentro de sus costos el IVA que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones de bienes y servicios, este como vimos no tiene la posibilidad de trasladar el IVA causado a quien adquiere sus productos. Esto es, por los actos o actividades exentos el contribuyente no puede acreditar el IVA que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones o él hubiese pagado en sus importaciones.

Por tanto, el contribuyente tiene que absorber esas partidas y considerarlas dentro de sus costos de operación, esto es así porque al no haber acreditamiento no hay recuperación posible. Y si bien es cierto que en operaciones exentas el consumidor final no recibe en forma directa el impacto del gravamen, también es verdad que puede sufrirlo en forma indirecta oculto en el precio, porque el contribuyente exento busca recuperar el IVA cargado en sus costos incluyéndolo en el precio de venta

De lo expuesto anteriormente válidamente se puede concluir que no es ningún privilegio ser sujeto exento del IVA.⁸

8. Cfr. PEREZ INDA, Luis. "Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997. Pp. 25, 26 y 36.

Por otro lado, debemos decir que en materia del Impuesto al Activo tenemos que el La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003 otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributan conforme a éste régimen a saber:

ARTÍCULO 17 FRAC. IV LIF. *“Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a las persona físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en el monto total del impuesto que hubieran causado.”*

Ahora bien, antes de finalizar con éste punto de nuestra investigación debemos mencionar que respecto a los sujetos que enajenan mercancía de procedencia extranjera estos no fueron contemplados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para limitarlos o excluirlos del Régimen de Pequeños Contribuyentes o de ningún otro sino hasta el año de 2002 y es hasta el presente año que se les permite tributar bajo éste Régimen pero cumpliendo algunas condiciones a las que aludiremos mas adelante.

2.1.3.2. SUJETOS QUE TRIBUTAN DENTRO DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Los sujetos que pueden optar por pagar el impuesto conforme al régimen de Pequeños contribuyentes de acuerdo con el artículo 137 de la LISR son *“ Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de 1'750,000.00.”*

Como podemos ver esto último es aplicable a aquellos sujetos que ya iniciaron operaciones, y por lo tanto, con relación a aquellos que estén iniciándolas el párrafo

segundo del mencionado artículo establece que los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite de ingresos establecido, es decir, 1'750,000.00. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto establecido, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; lo cual de manera ejemplificativa se realiza de la siguiente manera:

“INICIO DE OPERACIONES:

El 10 de mayo de 2002

Ingresos percibidos de dicha fecha al 31 de diciembre del mismo año:

\$500,000.00

Días del periodo de inicio hasta fin de año, es decir, desde el 10 de mayo al 31 de diciembre:

$22+30+31+31+30+31+30+31= 236$ días

Dividimos la cantidad de ingresos anterior entre el número de días

$\$500,000.00 / 236 = 2,118.64$

El resultado se multiplica por 365:

$2,118.64 \times 365 = 773, 303. 60$ ”⁹

Si la cantidad obtenida mediante el mencionado procedimiento para el caso de que se trate, excede del límite de ingresos fijado para tributar bajo éste régimen, en el ejercicio siguiente ya no se podrá pagar el impuesto conforme al mismo.

⁹Cfr. LUNA GUERRA, Antonio. “Casos Prácticos de ISR e IMPAC Para Personas Físicas con actividades Empresariales”. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, Pág.16.

Por otro lado, continuando con el desarrollo del tema, tenemos que con respecto a la enajenación de bienes el Código Fiscal de la Federación en su artículo 14 hace una enumeración de los casos en que se está en presencia de una enajenación, de los cuales el único que tomaremos en cuenta para efectos de nuestra investigación por resultar aplicable al presente régimen de actividades empresariales es el siguiente:

Artículo 14 CFF. Se entiende por enajenación de bienes:

Frac. II " *Toda transmisión de propiedad...* "

Ahora bien se establece que la enajenación de bienes o la prestación de servicios tendrán que efectuarse con el público en general. Y ¿qué se entiende por público en general?, la respuesta también se halla en éste mismo artículo del CFF en su fracción VIII segundo párrafo en el cual se establece que:

" No se considerarán operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos fiscales a que se refiere el artículo 29-A de éste Código"

Por lo tanto a contrario sensu, tenemos que, las operaciones realizadas con el público en general son aquellas por las cuales no se expiden comprobantes con requisitos fiscales.

Aunque con relación a lo anterior es necesario aclarar que "los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados como lo establece el artículo 29-A último párrafo del CFF , y de acuerdo a la manera como lo señala su reglamento en su numeral 37 , advirtiéndolo que no serán deducibles ni podrá acreditarse el impuesto al valor agregado..."¹⁰

10. Cfr. MÁRTINEZ GUTIERREZ, Javier, Deducciones Autorizadas para Efectos de ISR 2002. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, Pág 62.

De esta manera, las personas que tributan en el Régimen de Pequeños Contribuyentes *expedirán comprobantes simplificados*, esto es, entregarán a sus clientes copias de las notas de venta y conservarán originales de las mismas, éstas notas deberán reunir los requisitos de las fracciones I, II y III del artículo 29-A del CFF(*nombre, domicilio y RFC del contribuyente, número de folio así como el lugar y la fecha de su expedición*) y el importe total de la operación con número o letra.

Y en los casos en que los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal, podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se trate.(Art. 139 fracción V LISR)

Sin embargo, el artículo 29 quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, menciona que cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes. Si esto ocurriera, tendría como consecuencia el cambio de régimen de tributación del contribuyente, de conformidad con el artículo 139 frac. IV de la LISR¹¹.

Así pues, tenemos que los comprobantes simplificados no cumplirán con todos los requisitos fiscales del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente en lo referente a los servicios que se deberán prestar al público en general desde luego son aquellos servicios de carácter técnico, esto es, no profesional toda vez que como ya hemos mencionado por los servicios profesionales se han de emitir recibo de honorarios y por lo tanto nunca se podrán prestar al público en general.

11.Cfr. MARTINEZ GUTIERREZ. Op. Cit. Pág. 68.

Ahora bien, consideramos que los servicios deberán ser prestados por el mismo contribuyente (o sus empleados) dentro de su actividad empresarial, dado que resultaría muy difícil que un sujeto que no tuviera ninguna negociación por la que se tenga que dar de alta en el Registro Federal de Contribuyentes lo haga porque únicamente va a prestar un servicio técnico. Por ello pensamos que podría ser un ejemplo de un servicio prestado al público en general, cuando va un carpintero a la casa del cliente a colocar un closet que él mismo le vendió.

2.1.3.3. CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN TRIBUTAR BAJO REPECO

El artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su párrafo quinto establece que:

“No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere éste capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera.”

Para efectos de nuestra investigación solo abordaremos éste último concepto por ser lo relativo a la mercancía de procedencia extranjera la materia de nuestro estudio.

Pues bien, como pudimos ver, la ley prohíbe tributar bajo el Régimen de pequeños Contribuyentes a aquellos sujetos que enajenen mercancía de procedencia extranjera y obtengan por virtud de su venta más del 30% de sus ingresos, no obstante realicen una actividad empresarial y obtengan por la misma durante el ejercicio inmediato anterior como ingresos e intereses una cantidad máxima de 1'750,000.00 que son los requisitos que se señalan para tributar conforme a REPECO.

Y si surge la duda de cómo se ha de determinar el mencionado porcentaje nos remitiremos al párrafo octavo del artículo 137, en comento el cual establece lo siguiente:

“Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán estimar que menos del treinta por ciento de los ingresos del contribuyente provienen de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, cuando observen que la mercancía que se encuentra en el inventario de dicho contribuyente valuado al valor de precio de venta, es de procedencia nacional en el setenta por ciento o más.”

Esto a nuestro parecer resulta confuso puesto que por inventario de acuerdo con la enciclopedia Salvat se entiende “Asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona, hecho con orden y distinción.// Papel o instrumento donde están escritas dichas cosas// en contabilidad, es un estado detallado y estimativo, de carácter periódico, de los bienes y derechos que posee en un momento determinado una empresa y las cantidades que adeuda”¹²

Pero la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el referido artículo utiliza las siguientes expresiones “*estimar*” “*observen que la mercancía que se encuentra en inventario valuado al precio de venta*” las cuales a nuestro parecer no coinciden con lo que es un inventario, pues tal parece que la autoridad no se valdrá ni de los registros de las mercancías asentado en el inventario que el contribuyente lleve de su negocio ni de el que dicha autoridad pueda realizar durante su facultad de comprobación, sino más bien parece que se está refiriendo a que la autoridad se podrá valer sólo de algo subjetivo es decir, de la apreciación de las mercancías que se hallan en bodega. Y de ser así resultaría peligroso que se deje la valuación del porcentaje a una “*estimación*” o “*apreciación*” por parte de la autoridad.

Así pues, pensamos que ninguna ley debe dejar alguna situación a discreción o estimación de la autoridad pues por ello todo contribuyente esté en el régimen en que esté, sea persona física o moral, debe contar con documentación comprobatoria de la mercancía para el caso de que sea el elegido por la autoridad fiscal para verificar que ha

12. Enciclopedia Salvat. Diccionario. Salvat Editores. México, 1983. Pág. 1825.

cumplido con sus obligaciones fiscales a través de alguna facultad de comprobación. Y si algo se ha de determinar, en éste caso el porcentaje, debiera ser también vía documentación comprobatoria independientemente de que no se exija para efectos de la declaración.

Pero en fin, esperemos que en realidad se aluda a la comparación entre la mercancía registrada en inventario y la existente en bodega. Para lo cual el contribuyente debe tener especial cuidado sobre los inventarios, pues es frecuente que se mantengan en bodega y no registradas en inventario mercancías que tienen años sin movimiento.

Para concluir podemos decir que a nuestro parecer ésta apreciación o revisión de inventario y mercancía en bodega no es correcta toda vez que un contribuyente puede tener un 40% o más de mercancía de procedencia extranjera si así lo quiere en bodega y si quiere, que es lo correcto, registrada en inventario, y obtener sólo ingresos por virtud de la mercancía nacional (al no venderla) durante el ejercicio, porque ¿qué le hace suponer a la autoridad que tan sólo por tener en el negocio determinada cantidad de mercancía extranjera por ese sólo hecho toda se habrá de vender?.

Por ello afirmamos que no se puede determinar ningún porcentaje de ingresos por virtud de una u otra mercancía, sino hasta el término de cada ejercicio. Ello manifestando nuestro total desacuerdo con tal distinción.

Por todo lo anterior concluimos que ***no podrán tributar conforme al Régimen de Pequeños contribuyentes*** aquellos sujetos que obtengan más del 30% de sus ingresos por virtud de la enajenación de mercancía de procedencia extranjera y se nieguen a aplicar a los mismos la tasa fija del 20% sin más deducción que el monto de adquisición de dichas mercancías, tal como lo establece el artículo 137 párrafo 5º. de la LISR

Debemos mencionar que con independencia del tipo de mercancía que se enajene existen otros sujetos que no podrán tributar conforme al régimen de Pequeños Contribuyentes por haberse ubicado en las situaciones que señala la Ley como causas para salir del Régimen o simplemente para no poder ingresar a él en el siguiente ejercicio fiscal a saber:

- Aquellos sujetos cuyos ingresos obtenidos durante el ejercicio de 2002 superaron la cantidad máxima permitida para tributar bajo REPECO.
- Los contribuyentes que alguna vez tributaron bajo éste régimen y lo abandonaron para pagar el impuesto conforme a otro régimen(Art.139 frac. Párr.3º LISR).
- Los contribuyentes que hubieran tributado en los términos de las secciones I o II de éste capítulo de actividades empresariales, salvo que hubieran tributado en las mencionadas secciones hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores, siempre que éstos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente, y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubieran excedido de la cantidad de 1'750,000.00, pues de haber pagado el impuesto en dichas secciones durante más de dos años después del inicio de su actividad empresarial por ese simple lapso de tiempo ya no se podrá tributar bajo REPECO, no obstante cuando reúna los requisitos para tributar en él.(Art.139 Fr.II, Párr.3º LISR).
- Los contribuyentes que sus ingresos e intereses obtenidos en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate superasen la cantidad máxima establecida para tributar bajo REPECO.(Art. 139 fracción II Párr.2º)

- Los que no presenten ante el SAT a más tardar el día 15 de febrero de cada año la declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior estando obligado a ello, ya no podrá seguir tributando bajo REPECO. (Artículo 139 fracción II párrafo 2º LISR).
- Las personas físicas que expidan comprobantes con requisitos fiscales.(ART.139 Frac.IV LISR)

2.1.3.3.1. CONDICIONANTES PARA CONTINUAR TRIBUTANDO EN REPECO

CONDICIONANTES PARA LOS SUJETOS QUE ENAJENEN MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA.

Como ya mencionamos en puntos anteriores aquella persona física que enajene mercancía de procedencia extranjera y que obtenga más del 30% de sus ingresos totales por virtud de su enajenación tendrá que salir por esta causa del Régimen de Pequeños Contribuyentes para tributar en cualquiera de las restantes secciones del capítulo de las actividades empresariales, según corresponda, no importando si cumple con todos los requisitos que establecen para pagar el impuesto sobre la renta conforme a este régimen.

Pero la LISR en su artículo 137 párrafos quinto y sexto establece las condiciones para que dichos sujetos continúen pagando el impuesto sobre la renta conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes a saber:

“Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en ésta Sección y obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tabla establecida en el artículo 138 de ésta Ley. El valor de adquisición a que se refiere éste párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de

procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de ésta Ley.

. Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán conservar la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera, misma que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la federación.”

Como se puede desprender de la lectura de los referidos párrafos, las condiciones para seguir tributando bajo REPECO son las siguientes:

Efectuar dos cálculos respecto del impuesto, en donde uno será relativo a los ingresos obtenidos por mercancía de procedencia nacional aplicándose el método general o común, esto es, la tabla del artículo 138, sin necesidad de la conservación de ninguna documentación comprobatoria, aplicando la deducción de 4 salarios mínimos, en tanto que el otro procedimiento de cálculo será dirigido a los ingresos obtenidos por razón de la venta de mercancía de procedencia extranjera, en el cual se aplicará no la tasa progresiva como la contenida en el mencionado artículo, sino una tasa fija del 20% sobre dichos ingresos teniendo como única deducción el valor de adquisición de las mercancías vendidas, el cual será el establecido en la documentación comprobatoria

Esto solo es lo conducente a sujetos que enajenan los dos tipos de mercancía que establece la Ley, porque si únicamente enajenan mercancía nacional o incluso de procedencia extranjera pero obtienen menos del 30% de ingreso por este concepto aplicarán un único procedimiento que será la Tabla del artículo 138 de la LISR.

CONDICIONES GENERALES APLICABLES A TODO SUJETO DEL RÉGIMEN

Por otro lado y en el mismo orden de ideas tenemos que en caso de ya estar el contribuyente dentro del Régimen, existen otras condiciones a las que llamaremos generales, al tener que ser observadas por todos los sujetos del Régimen, enajenen mercancía nacional o extranjera si no desean tener que salir del mismo y las cuales son las siguientes:

- Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de febrero de cada año la declaración informativa de sus ingresos anuales (los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal quedarán liberados de tal obligación). Art. 137 cuarto párrafo.

- No expedir ningún comprobante que reúna los requisitos fiscales que señale el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

- No recibir traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa como pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial cuando se cumpla alguno de los requisitos que establece el artículo 29-C del CFF, los que son para utilizar el cheque como comprobante fiscal deducible, toda vez que en este régimen las deducciones se determinan a partir del monto de los ingresos cobrados en el ejercicio. (Art. 139 Frac. IV).

2.1.3.4. EL ARTÍCULO 137 DE LA LISR Y LAS OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS

El artículo 137 de la LISR establece cuáles son los sujetos que pueden optar por tributar bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, los cuales tendrán que cumplir con ciertas obligaciones las cuales están establecidas en el artículo 139 de la LISR, de las cuales entre las más importantes encontramos a las siguientes:

- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes
- Conservar los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio cuando el precio sea superior a \$ 2,000.00

- Llevar un registro de sus ingresos diarios
- En el desarrollo de sus actividades el pequeño contribuyente deberá entregar a sus clientes copias de las **notas de venta** por todas las operaciones que efectúe y conservar las originales de las mismas, independientemente del monto de la operación. Estas notas de venta deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de Contribuyentes de quien los expida, número de folio y el lugar y la fecha de expedición). De igual manera en estas notas se deberá establecer el importe total de la operación en número o letra. El SAT mediante reglas de carácter general, podrá liberar de la obligación de expedir dichas notas de venta tratándose de operaciones menores a \$ 100.00.
- Presentar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones mensuales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 138 de la LISR. Los pagos mensuales tendrán el carácter de definitivos.

2.1.3. 4.1. EL CALCULO DEL IMPUESTO EN EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

La mecánica del cálculo del impuesto dentro del Régimen de Pequeños Contribuyentes será distinta para los contribuyentes, pues dependerá del tipo de mercancía que enajenen, esto es, para aquellos que enajenen mercancía de procedencia nacional se aplicará la Tabla contenida en el artículo 138 de la LISR que establece una tasa progresiva de acuerdo al nivel de ingresos que va del 0.50% al 2%, para los sujetos que enajenen mercancías de procedencia extranjera que obtengan más del 30% de sus ingresos por virtud de su enajenación y deseen continuar tributando bajo

este régimen deberán aplicar una tasa fija del 20 % en lugar de la tabla mencionada y finalmente, las personas físicas que enajenen tanto mercancía de procedencia nacional como mercancía de procedencia extranjera deberán separar los ingresos obtenidos por una y otra, efectuando un cálculo a los ingresos resultantes de la enajenación de la mercancía nacional y otro a los ingresos provenientes de la enajenación de la mercancía extranjera, es decir, aplicando la Tabla del artículo 138 de la LISR para la mercancía de procedencia nacional y la tasa fija del 20% para la mercancía de procedencia extranjera, recordando que si los ingresos obtenidos por la enajenación de ésta última no rebasan el 30% del total de los ingresos obtenidos por la actividad no habrá diferenciación en el cálculo del impuesto, y por lo tanto se aplicará la Tabla en comento.

Cuadro general de la mecánica del cálculo del impuesto en el Régimen de Pequeños Contribuyentes

Ingresos obtenidos por la enajenación de mercancías de procedencia nacional	Tabla del artículo 138 de la LISR.
Ingresos por la mercancía extranjera superiores al 30 % del total de los mismos obtenidos por su actividad empresarial	Tasa fija del 20 % establecida en el artículo 137 párrafo sexto LISR
Ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia nacional y de procedencia extranjera	<i>Mercancía de procedencia nacional:</i> Tabla del artículo 138 de la LISR <i>Mercancía de procedencia extranjera:</i> Tasa fija del 20% establecida en el artículo 137 párrafo sexto LISR

2.1.3.4.2. CALCULO DEL IMPUESTO PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE ENAJENEN MERCANCIA DE PROCEDENCIA NACIONAL

Como ya mencionamos el artículo 138 de la LISR vigente establece el procedimiento a seguir para el cálculo del impuesto sobre la renta en el Régimen de Pequeños Contribuyentes. por todos aquellos sujetos que enajenen bienes de procedencia nacional*, el cual a la letra dice lo siguiente:

Art. 138 Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de ésta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda, en los términos de la misma, aplicando la tasa de acuerdo al total de los ingresos que cobren en el ejercicio en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, conforme a la siguiente Tabla. La tasa que corresponda se aplicará a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que se cobren en el ejercicio, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general vigente del área geográfica del contribuyente elevado al año.

TABLA

Límite de Ingresos Inferior	Límite de Ingresos Superior	Tasa
\$	\$	%
0.01	138,462.75	0.50
138,162.75	321,709.15	0.75
321,709.16	450,392.82	1.00
450,392.83	en adelante	2.00

*Sin olvidar que éste mismo procedimiento se ha de realizar si aún enajenando mercancía extranjera, los ingresos obtenidos por su enajenación no rebasan el 30% de los ingresos totales de la actividad del contribuyente.

En éste punto es de resaltarse el error contenido en el segundo renglón de la tabla, pues dice \$138,162.75 debiendo decir \$138,462.76. De igual forma en ésta mención de errores en la Ley, cabe hacer notar que éste artículo se aumenta la deducción a 4 salarios mínimos pero en el segundo párrafo de la fracción VI del Artículo 139 de la misma Ley

se establece que la deducción para los pagos mensuales será la ya conocida deducción ciega o sin documentación de 3 salarios mínimos(lo que es una contradicción entre artículos.)

Así pues, a fin de aclarar lo señalado anteriormente la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 establece lo siguiente:

Régimen de Pequeños Contribuyentes

3.18.1. Tratándose de la tabla a que se refiere el artículo 138 de la LISR, la cantidad establecida en la columna Límite de ingresos inferior del renglón correspondiente a la tasa de 0.75% se entenderá como \$ 138,462.76.

3.18.2 Para los efectos del segundo párrafo de la fracción VI del artículo 139 de la Ley del ISR, la disminución señalada en el primer párrafo del artículo 138 de la citada Ley, será por un monto equivalente a 4 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al mes (D.O.F. 31 de marzo de 2003)

“Es importante resaltar que con fecha 15 de mayo de 2003 fue publicada la segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 de la cual se resume lo más importante:

3.1.8.3. y 3.18.4.

Con el objeto de facilitar los pagos a los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) se establece que en lugar de presentar la

declaración cuatrimestral por los meses de enero a abril y las declaraciones mensuales de mayo y junio, el contribuyente deberá efectuar los pagos del ISR correspondiente a los 6 primeros meses del año del 2003, mediante una sola declaración que presentarán a más tardar el día 17 de julio de 2003.

A partir de Julio, en lugar de presentar declaraciones mensuales durante el periodo de julio a diciembre de 2003, deberán hacerlo en forma bimestral, debiendo presentar los pagos a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al bimestre al que corresponda la declaración respectiva”¹³

Para concluir debemos mencionar que en virtud de que la tabla que se estableció en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo que estamos analizando es de carácter anual, la tabla a aplicarse para los pagos mensuales fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de abril de 2003, quedando los rangos de ingresos de la siguiente manera:

Límite de ingresos inferior \$	Límite de ingresos superior \$	Tasa %
0.01	11,538.56	0.50
11,538.57	26,809.10	0.75
26,809.11	37,532.74	1.00
37,532.75	En adelante	2.00

Como nota adicional es importante señalar que el anexo 18 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 (DOF 11 2003) estableció una tabla opcional integrada por rango de ingresos, por la totalidad de los ingresos cobrados sin disminución alguna que correspondió a los 4 primeros meses del ejercicio fiscal para 2003 para los pagos mensuales del Impuesto sobre la Renta

13. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm.331.1ra quincena de junio. Dr. Belmares Sánchez, Javier. Sergio Santinelli Grajales. Pág. 26.

Habiendo efectuado las anotaciones que consideramos pertinentes, a continuación se presenta un caso práctico que ejemplifica el procedimiento para la determinación del impuesto para un contribuyente que inició operaciones en el Distrito Federal y por lo tanto el área geográfica que le corresponde es la "A".

Haciendo antes la observación de que al referirse la ley a la deducción de 4 salarios mínimos elevados al año, vemos que esto sería aplicable sólo si la declaración fuera de carácter anual, pero al ser de carácter mensual como lo establece la ley o ahora bimestral según Resolución Miscelánea ésta se habrá de adecuar quedando de la siguiente manera la deducción ciega, la cual es obligatoria en éste régimen:

Área geográfica "A" (salarios mínimos publicados en el DOF el 26 de diciembre de 2002)	Salario diario \$ 43.65	4 salarios mínimos elevados al mes: Promedio de días por mes 30.4 x 43.65 que es al salario diario = 1326.96 Por 4 meses = 5,307.84
---	---------------------------------------	--

DETERMINACIÓN DE LOS PAGOS MENSUALES

	Agosto	Septiembre	SUMA DE PAGOS
INGRESOS DEL MES	50,000.00	57,300.00	
Menos:			
4 salarios mínimos elevados al mes	5,307.84	5,307.84	
RESULTADO	44,692.16	51,992.16	893.84
Por			+
Tasa	2%	2%	1,039.84
ISR MENSUAL	893.84	1,039.84	= 1,933.68

2.1.3.4.3. CÁLCULO DEL IMPUESTO PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE ENAJENEN MERCANCÍA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA

El párrafo sexto del artículo 137 de la LISR establece el procedimiento que deben seguir para calcular el impuesto aquellos sujetos que enajenen mercancía de procedencia extranjera el cual es obligatorio si desean continuar tributando bajo REPECO y a la letra dice:

“ Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en ésta sección y obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tarifa de la tabla establecida en el artículo 138 de ésta Ley. El valor de adquisición a que se refiere éste párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria....”

Como complemento el párrafo séptimo establece que *“Los contribuyentes...deberán conservar la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera, misma que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación”*.

Aquí cabe hacer la mención que por la mercancía nacional no se tiene tal obligación, sino, únicamente cuando se trate de la compra de activos fijos cuando el precio sea superior a \$2000.00 de acuerdo con el artículo 139 fracción tercera, aplicable también al que enajena mercancía extranjera.

En este orden de ideas tenemos que la mecánica del cálculo del impuesto es la siguiente:

Total de ingresos obtenidos

Menos el valor de adquisición de la mercancía vendida

Por Tasa del 20%

Igual a Impuesto a pagar por los ingresos obtenidos de la enajenación de mercancía extranjera.

2.1.3.4.4. CÁLCULO DEL IMPUESTO PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE ENAJENEN MERCANCÍA DE PROCEDENCIA NACIONAL Y EXTRANJERA

Los pequeños contribuyentes que enajenen las dos clases de mercancías a las que alude la LISR, es decir, en su negocio vende mercancía de procedencia nacional y mercancía de procedencia extranjera tendrán que separar los ingresos dependiendo de cual venta provengan.

A los que deriven de la enajenación de mercancía nacional para calcular el monto del impuesto correspondiente les han de aplicar la Tabla del artículo 138 de la LISR

En tanto que a los ingresos que deriven de la enajenación de mercancía de procedencia extranjera le han de aplicar la tasa fija del 20% sin más deducción que la disminución del monto del valor de adquisición de las mercancías vendidas, tal como ya lo hemos anotado en el anterior punto de estudio.

En lo que respecta al cálculo aplicable a los ingresos obtenidos por la enajenación de mercancía nacional también el párrafo sexto del artículo 137 lo contiene:

“ Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de ésta Ley”.

A continuación anotaremos un ejemplo de la manera cómo se deberá hacer el cálculo del impuesto:

El señor Narciso Gómez Román obtiene un ingreso mensual por un monto de \$128,000 del cual el 33.60% de los ingresos percibidos son por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera y el 66.40% del ingreso es por enajenación de mercancía nacional, por lo tanto, se determina el Impuesto Sobre la Renta a pagar conforme a lo siguiente:

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, APLICANDO LA TASA DEL 20% A INGRESOS POR VENTA DE MERCANCÍA EXTRANJERA	DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, APLICANDO LA TABLA DEL ARTÍCULO 138 A INGRESOS POR VENTA DE MERCANCÍA NACIONAL
INGRESO MENSUAL \$43,000 (-) ADQUISICIONES EFECTUADAS \$28,500 (=) BASE DEL IMPUESTO \$14,500 (X) Tasa .20% (=)IMPUESTO A CARGO \$2,900	INGRESO MENSUAL \$85,000 (-)4 VECES EL SALARIO MÍNIMO \$5,308 (=) BASE DEL IMPUESTO \$79,692 (X) TASA A APLICAR 2% (=) IMPUESTO A CARGO 1,593.84*
IMPUESTO SOBRE LA RENTA A PAGAR:	
IMPUESTO TASA 20%	\$ 2,900
(+) IMPUESTO SEGÚN ARTÍCULO 138	\$1,593.84
(=)IMPUESTO NETO A PAGAR	\$ 4,493

14

Como podemos darnos cuenta, aquél contribuyente que enajene tanto mercancía nacional como extranjera, tendrá que dividir la base de su ingreso y efectuar un cálculo distintos con cada parte de ellos, resultado de lo cual sumando los porcentajes tanto de la tasa fija como de la progresiva, se obtendrá al final un porcentaje de impuesto mucho más elevado que el aplicable a los sujetos que enajenen sólo mercancía nacional.

14. Cfr. Nuevo Consultorio Fiscal. Núm.322. Dr. ~~Bárbara~~ Sánchez, Javier. Juana Laura Martínez Gómez, Pág. 118. México, 2003.

*El cálculo como se observa fue realizado de forma mensual. De igual forma, recordemos que si el monto del ingreso percibido por la enajenación de mercancía extranjera no rebasa el 30%, el impuesto se determina aplicando únicamente lo establecido en el artículo 138 de la LISR.

CAPITULO III

INCONSTITUCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DE REPECOS

3.1. EL ARTÍCULO 137 DE LA LISR VIOLA EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental que consagra la garantía de legalidad de las contribuciones a la letra dice:

ARTICULO 31. “Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De lo anterior se desprende que toda contribución debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Ser establecida mediante Ley, por lo tanto será de carácter general y obligatorio.
- Encaminada a cubrir los gastos públicos de la Federación, Estado, Municipio o Distrito Federal.
- De una forma proporcional y equitativa. (Justicia Tributaria)

El autor Fernando Orrantía señala que “la proporcionalidad radica en la cuantía del impuesto que cada contribuyente debe pagar, en relación con el valor de su patrimonio y en relación con su capacidad de pago. Por otra parte para que una ley fiscal sea equitativa, debe cumplir con requisitos conforme a los cuales se pretende que la carga fiscal sea justa y no injusta. Si el impuesto no es general, porque no se aplica a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto por la Ley, no sería equitativo, de la misma manera que si se establecieran excepciones que beneficiaran a algunos contribuyentes y no a otros, porque el impuesto no será uniforme.

En relación con la proporcionalidad del impuesto, se ha estimado por la mayoría de los autores que los impuestos deben tener una tasa porcentual, de tal manera que el impuesto a pagarse por un sujeto pasivo o persona obligada, sea una parte proporcional de su ingreso, de su utilidad, de su rendimiento y no una cantidad fija para todos los

contribuyentes, que no atiende a la diversidad patrimonial y a los distintos ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por los diferentes sujetos”.¹

La Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó los principios mencionados de la siguiente manera:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. En esencia, éste principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando además, que para poder cumplir con éste principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, marzo de 2000. tesis: P/J .24/2000 Página 35.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y puede significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. La proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el

1. ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. “Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal.” Ed. Porrúa, México, 2001. Pp. 49 y 50.

tributo de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización y su adecuada proporción. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I. parte HO Tesis: 387 Página 358.

Más recientemente nuestro Máximo Tribunal lo ha expuesto de la manera como se indica en la siguiente jurisprudencia, que ahora tiene el número 255 en el apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917- 2000:

“IMPUESTOS: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.” El artículo 31 fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a éste principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tasas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas,

plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia que, los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Séptima Época: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000. Tomo I. Materia Constitucional. Jurisprudencia. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2000, página: 302”.

De acuerdo con todo lo antes expuesto, podemos afirmar que el artículo 137 de la LISR, viola el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental puesto que no está respetando en sus párrafos quinto y sexto los principios de proporcionalidad y equidad a los que hemos hecho mención.

ARTICULO 137 LISR

Párrafo quinto.

“No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera”

Párrafo sexto.

“Quienes cumplan con los requisitos establecidos en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tarifa de la tabla establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere éste párrafo Será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de ésta Ley.”

Lo anterior nos permite afirmar que no se está estableciendo el impuesto en función a la capacidad contributiva del sujeto pasivo al imponerle una tasa fija y

excesiva que no va en proporción a los ingresos obtenidos, sino que únicamente va en relación a la procedencia de la mercancía enajenada, de igual forma, no está dando un tratamiento igual a los contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis de causación, como lo es la obtención de ingresos por la realización de una actividad empresarial consistente en la enajenación de bienes al público en general, esto es, no hay igualdad entre los sujetos del impuesto ante la norma que lo establece y regula.

Así pues, no se observa el principio de equidad en virtud de que dichos párrafos del artículo 137 de la ley en comento, no les permite (sino a través de condiciones) a las personas físicas que reúnen los requisitos pagar el impuesto conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes por el solo hecho de enajenar mercancías que provienen de un lugar geográfico distinto a nuestro territorio nacional, es decir, de procedencia extranjera, a sabiendas de que dichas mercancías, si bien eran extranjeras, al ingresar a nuestro país a través de las aduanas cumpliendo con todos los requisitos que exige la ley y pagando los impuestos respectivos para su legal internación y libre circulación en territorio nacional, dejan de tener el carácter de mercancía extranjera² para adquirir la calidad de mercancía nacionalizada³ pudiendo entonces circular libremente por nuestro territorio cual si se tratara de una mercancía nacional, pues como sabemos nacionalizar significa *“dar el carácter de nacional”*.⁴

2. Como ya vimos en nuestro primer capítulo para el maestro Manuel Ovilla Mandujano mercancía extranjera *“es aquella procedente del exterior y cuya introducción al país no se ha consumado legalmente”*. Por su parte el maestro Máximo Carvajal Contreras define a las mercancías extranjeras como *“aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se hayan nacionalizado.”*

3. De acuerdo con el maestro Máximo Carvajal Contreras las mercancías nacionalizadas *“son las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagado sus contribuciones de importación entrando a la circulación y consumo del país”*. Para el maestro Manuel Ovilla Mandujano mercancía nacionalizada es *“la mercadería extranjera cuya introducción al país se ha consumado legalmente, esto es, se ha importado quedando a la libre disposición de los interesados.”* Finalmente el autor Andrés Rhode Ponce afirma *“la mercancía de origen extranjero será legalizada cuando haya cubierto los requisitos legales para que pueda entrar al territorio mexicano y libremente estar y circular por él.”*

4. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, H-Z, Madrid, España, 1984, Pág. 943.

En palabras de Ildefonso Sánchez citado por Jorge Witker "una mercancía procedente de un país vecino, donde tenía el status de nacional, que se introduce en nuestro país con el **estatus de extranjera** y que para ser usada y consumida, debe adquirir el **estatus de nacionalizada** a través del pago de los gravámenes aduaneros. Las calidades jurídicas obtenidas por las mercancías con ocasión de su paso por las fronteras aduaneras, y su respectiva nacionalización, les confieren una naturaleza inmutable en el sentido que la mercancía que se nacionaliza adquiere esta calidad permanente, y la que se envía al exterior se desnacionaliza, por así decirlo, permanentemente."⁵

Por lo tanto deberá ser tratada como mercancía nacional, no debiendo existir distinción alguna entre sujetos que vendan uno u otro tipo de mercancía, pues en el mercado interno se han de mezclar y confundir. Por lo tanto no es válido establecer diferentes tratamientos.

De igual forma, en su párrafo sexto éste artículo 137 en comento transgrede el principio de proporcionalidad, en razón de que no está gravando al sujeto que enajena mercancía de procedencia extranjera en función de su capacidad contributiva, sino que sin importar que no se amplíe su nivel de ingresos en comparación con las personas que venden mercancía nacional, tendrá que aplicar una tasa fija del 20% de dichos ingresos que excedieron del treinta por ciento de sus ingresos totales sin mas deducción que el costo de adquisición de la mercancía vendida, y aparte como vimos tendrá que hacer un cálculo adicional para determinar cuánto le corresponderá pagar de impuesto por la mercancía nacional, en tanto que las personas físicas que enajenan mercancía de procedencia nacional sólo aplicarán un único procedimiento que consistirá en una tasa progresiva que va del 0.50% al 2% como máximo, teniendo la deducción de 4 salarios mínimos.

5. WITKER, Jorge. "Derecho Tributario Aduanero". Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995. Pág.65 y 66.

3.2. EL ARTICULO 137 DE LA LISR EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 131 ÚLTIMO PÁRRAFO (117 FRACCIÓN VII), 73 FRACCIÓN IX Y 124 CONSTITUCIONALES

Con el siguiente análisis de los artículos 131 último párrafo que remite al artículo 117 fracción VII, 73 fracción IX y 124 Constitucionales que aunque no se relacionan directamente con el artículo 137 de la LISR materia de nuestra investigación, pretendemos demostrar que el espíritu del constituyente en ningún momento es el de permitir al Congreso establecer diferencias dentro de sus leyes internas ajenas al comercio exterior, por razón del origen o procedencia de las mercancías.

El artículo 131 Constitucional establece lo siguiente:

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.”

Artículo 117. Los Estados no pueden en ningún caso:

VII. *“Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”*

Como podemos observar”la fracción VII prohíbe que las leyes fiscales locales establezcan diferencias por razón del origen de las mercancías.”⁶ Así pues, la prohibición aludida se dirige únicamente a los Estados, pero en el caso del artículo 131 párrafo primero constitucional la misma se establece también para el Congreso

6. FLORES ZAVALA, Ernesto, “Finanzas Públicas Mexicanas”. Ed. Porrúa, México, 2001, Pág. 279.

Federal cuando fungía como legislatura local del Distrito Federal y por lo tanto, podía emitir leyes fiscales para el mismo, pero como sabemos actualmente ésta prohibición es obsoleta, toda vez que ahora la Constitución en su artículo 122 faculta a la Asamblea Legislativa para legislar en materia financiera y por lo tanto de contribuciones, con lo cual ya no es posible que el Congreso Federal establezca alcabalas en dicha entidad.

Pero no obstante esta prohibición no se pueda materializar en el Distrito Federal, lo cierto es que sí lo hace en el ámbito federal, pues dentro del artículo 137 de la LISR referido al Régimen de Pequeños Contribuyentes se están estableciendo diferencias de impuestos y requisitos por razón del origen o procedencia de las mercancías que se enajenan y respecto de las cuales obtienen sus ingresos y el trato diferencial por razón de la procedencia es una alcabala.⁷

Dentro de éste contexto el autor Felipe Tena Ramírez señala que "puede suceder que el impuesto alcabatorio persiga por objeto erigir un verdadero dique al ingreso de ciertas mercaderías, a fin de favorecer a otras; en tal caso el impuesto es proteccionista para unos artículos y prohibitivo para otros, lo que implica la diferencia de impuestos frente a productos semejantes. El impuesto alcabatorio que persigue este objeto, queda prohibido por la fracción VII,...la cual se refiere no sólo a los impuestos diferenciales, sino también a los requisitos de cualquier índole que entrañen diferencia por razón del origen."⁸

Por lo cual, no obstante aún ésta prohibición no se pueda materializar en el Distrito Federal, lo cierto es que sí lo hace en materia federal. Y aunque la Ley no prohíbe expresamente el establecimiento de las alcabalas si nos remitimos a los antecedentes del artículo 131 constitucional tenemos que el artículo 124 de la Constitución de 1857 prohibía absolutamente las alcabalas sin hacer distinción entre Estados y la Federación al prohibirlas.

7. Cfr. FLORES ZAVALA. Pág.286.

8. TENA RAMÍREZ, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano" Trigésima segunda Edición. Ed. Porrúa, México, 1998. Pág.348.

Y en la Constitución vigente creemos que al hacer la mención al Distrito Federal no lo hizo con la intención de permitir tácitamente a la Federación establecer algún tipo de alcabalas en el ámbito federal, sino porque como ya vimos al fungir como legislatura local tenía que prohibirlo expresamente.

Además el artículo 73 fracción IX que a la letra dice:

Artículo 73. Es facultad del Congreso:

IX. *“Impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.”*

Engloba a cualquier tipo de alcabala. De esta manera tenemos que “la diferencia de impuestos fundada en el origen de los productos, no es sino una forma de hacer incoesteable su entrada o salida de un Estado, es decir, es una restricción para el comercio”⁹.

Entonces aquí viene la pregunta: ¿Por qué la Constitución habría de permitirle al ente a quien le encomienda proteger el libre desenvolvimiento del comercio eliminando cualquier traba, establecerlas?

Así pues, si el Congreso Federal tiene la facultad aludida no es justificable que la Federación sí establezca impuestos alcabalatorios, pues pensamos que el hecho de tener que realizar un cálculo aparte para los ingresos obtenidos por virtud de la enajenación de mercancía extranjera constituye un impuesto alcabalatorio a nivel Federal y por tanto, una restricción al comercio.

Ahora bien, para reafirmar ésta idea debemos mencionar que “de acuerdo con nuestra Constitución en su artículo 124 que a la letra dice:

Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

9. FLORES ZAVALA. Op. Cit. Pág. 279. Ed. 2001.

El Congreso Federal sólo tiene las facultades expresas que la Constitución señala, y que en cambio los Estados tienen todas las facultades que la Constitución no les prohíbe, esto significa que, para que la Federación tenga prohibido establecer impuestos alcabulatorios, basta con que la Constitución no lo autorice, en tanto que para que los Estados no puedan hacerlo, es necesario que la Constitución expresamente lo prohíba.”¹⁰

Y entonces tenemos que el artículo 117 Constitucional sí prohíbe a los Estados establecer impuestos alcabulatorios, en tanto que a la Federación no la faculta nuestra Constitución para establecerlos.

De acuerdo con lo anterior podemos decir que, que la Constitución en ningún momento faculta al Congreso para establecer fuera de las leyes que regulan el comercio exterior, leyes que importen cargas tributarias superiores por la venta de mercancía de origen extranjero, toda vez que de la procedencia de las mercancías se han de encargar la Ley de Comercio Exterior y la Ley Aduanera, principalmente. Y en caso de existir desventaja en cuanto a los precios del producto nacional frente al extranjero, para ello existen los mecanismos que se encargarán de que el producto extranjero se encarezca dentro de nuestro mercado, uniformándose al precio del producto interno, de entre los cuales encontramos al arancel y en caso de existir alguna práctica desleal de comercio internacional, para tal efecto se han de aplicar las cuotas compensatorias por parte de la Secretaría de Economía.¹¹

10. FLORES ZAVALA. Op. Cit. Pp. 284 y 285.

11. De acuerdo con el artículo 28 de la Ley de Comercio Exterior se consideran prácticas desleales de comercio internacional la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios u objeto de subvenciones en su país de origen o procedencia, que causen o amenacen causar un daño a la producción nacional.

La importación en condiciones de discriminación de precios consiste en la introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal. El valor normal de las mercancías exportadas a México es el precio comparable de una mercancía idéntica o similar que se destine al mercado interno del país de origen en el curso de operaciones comerciales normales.(Art. 30 LCE)

La subvención es el beneficio que otorga un gobierno extranjero... a los productores, transformadores, comercializadores o exportadores de mercancías, para fortalecer inequitativamente su posición competitiva internacional.(Art. 37 LCE). A éste término también se le conoce como subsidio y de manera general consiste en destinar recursos fiscales a los productores.

Razón por la cual la mercancía de origen extranjero después de pagar sus respectivos impuestos al comercio exterior en aduana deben entrar a la circulación en el mercado interior en las mismas condiciones que los productos nacionales recibiendo, por tanto, idéntico tratamiento dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya que en ella no se está en presencia del comercio internacional.

Con lo que finalizamos este apartado reiterando que el artículo 137 en sus párrafos quinto y sexto de la LISR va en contra del espíritu de nuestra Constitución al establecer dentro de la misma, diferencias por razón del origen de las mercancías.

3.3. EL ARTÍCULO 137 DE LA LISR A LA LUZ DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

El artículo 133 de nuestra Constitución establece lo siguiente:

“Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados”

El Tratado Internacional”es el acuerdo jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, extinguir, conservar, aclarar, certificar, detallar, etc. derechos y obligaciones”¹²

12. ARELLANO GARCÍA, Carlos. *“Curso de Derecho Internacional Público”*. 3ra. Ed. Porrúa, México, 1997. Pág. 632.

Con respecto a la jerarquía de los Tratados y las Leyes Federales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió en pleno la tesis de jurisprudencia número LXXVII/99 que postula el criterio de jerarquía de los Tratados y las Leyes Federales, misma que a continuación transcribiremos:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión”...serán la Ley Suprema de toda la Unión” parece indicar que no sólo la Carta Magna es la Suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la ley fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de las dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de las leyes constitucionales, y de la que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante ésta Suprema Corte de Justicia considera que los Tratados Internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y local. Esta interpretación del artículo 133 Constitucional deriva de que éstos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional, por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los Tratados Internacionales en su calidad de Jefe de Estado, y de misma manera al Senado que interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para

considerar ésta jerarquía de los Tratados es la relativa a que en ésta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las Entidades Federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del Tratado sino por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que las facultades que no están expresamente concedidas por ésta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, no se pierde de vista que en su anterior conformación, éste Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis PC/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro “LEYES Y TRATADOS INTERNACIONALES TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA”, sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los Tratados incluso frente al derecho federal.

Como pudimos ver, los tratados Internacionales de acuerdo con nuestro Máximo Tribunal se ubican jerárquicamente por encima de las Leyes Federales, por lo tanto, la Ley del Impuesto Sobre la Renta está trasgrediendo a la mencionada fuente del derecho, porque como sabemos el 15 de abril de 1994 se firmó el Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y por lo tanto, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio, en la Ciudad de Marrakech, Marruecos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre del mismo año.

Con dicha Acta Final de Marrakech, México se obligó automáticamente a

la aceptación de los diversos Acuerdos que dicha organización administra¹³ entre los que se encuentra el G.A.T.T (Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 94)¹⁴ y dentro de los principios que se contienen en el mismo figura el Principio de Trato Nacional el cual como veremos más adelante no es respetado por dicha Ley por las razones que anotaremos después de haberlo abordado ampliamente.

Así tenemos que en términos generales “el GATT se propone reducir los obstáculos al comercio, combatir las barreras aduaneras, aprovechar los recursos mundiales, desarrollar la producción, el intercambio de mercaderías y fomentar el desarrollo económico. A tal fin van dirigidos los principios básicos de dicho Acuerdo, los que pueden sintetizarse del siguiente modo:

No-discriminación en el comercio entre países, que se traduce en la cláusula de la Nación más favorecida. A diferencia de lo que ocurría en el pasado, en que las tarifas aduaneras se negociaban en el plano bilateral, el GATT sustituye éste procedimiento por la negociación multilateral* que en virtud de la Cláusula de la Nación Mas Favorecida** extiende al conjunto de países miembros toda concesión tarifaria efectuada a favor de uno de ellos.

13. A excepción de los Acuerdos Comerciales Plurilaterales, los cuales son los únicos instrumentos que no son obligatorios para los miembros y por lo tanto su suscripción es opcional.

14. No obstante el GATT de 94 es jurídicamente distinto del GATT de 47, según se especifica en el mismo, éste abarca entre otros instrumentos las disposiciones del GATT/47. Este reconocimiento e integración del GATT/47 en el GATT/94 dentro del marco de la OMC, tiene como resultado la continuidad del primero bajo una nueva condición jurídica, ya que el artículo VII del Acuerdo Constitutivo determina la condición jurídica de la OMC como una organización con personalidad jurídica, cuyos miembros conferirán la capacidad jurídica necesaria para el ejercicio de sus funciones.

Al respecto debemos recordar que México firmó su adhesión al GATT/47 el 17 de julio de 1986 y el Decreto de Promulgación del Protocolo de adhesión de México al Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 26 de noviembre de 1986.

*. Donde la legislación tributaria aduanera deja de ser exclusivamente competencia de los derechos domésticos.

** Como excepción a éste principio del Sistema Multilateral de Comercio consistente en la no discriminación, el GATT en su artículo XXIV permite sistemas regionales de comercio, en donde los países pueden darse tratos privilegiados sin hacerlos extensivos, de entre los cuales se halla el TLCAN en el cual también figura el principio de trato nacional que estudiaremos ampliamente mas adelante.

Corolario de este principio es que los signatarios se obligan también a no someter a los productos extranjeros a un tratamiento más severo desde el punto de vista de la tributación interna que el aplicado a los nacionales. Pues para la protección de la industria nacional sólo debe recurrirse a los derechos aduaneros.”¹⁷

Así pues, el artículo tercero del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) titulado “*Trato Nacional en Materia de Tributación y de Reglamentación Interiores*” contempla el **Principio de Trato Nacional**. Y a la letra dice:

Párrafo 1.

Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución, o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

Párrafo 2.

Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u

15. BASALDÚA, Ricardo Xavier. Derecho Aduanero. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1992. Página 291.

otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.

Párrafo 4.

Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el territorio de cualquier otra parte contratante no deberán recibir un trato menos favorable que el concedido a los productos similares de origen nacional, en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y el uso de éstos productos en el mercado interior.

Párrafo 5.

Ninguna parte contratante establecerá ni mantendrá una reglamentación cuantitativa interior sobre la mezcla, la transformación o el uso, en cantidades o proporciones determinadas, de ciertos productos, que requiera directa o indirectamente, que una cantidad o proporción determinada de un producto objeto de dicha reglamentación provenga de fuentes nacionales de producción. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, reglamentaciones cuantitativas interiores en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.

Párrafo 7.

No se aplicará reglamentación cuantitativa interior alguna sobre la mezcla, la transformación o el uso de productos en cantidades o proporciones determinadas de manera que se repartan estas cantidades entre las fuentes exteriores de abastecimiento...

Por otro lado pero en el mismo contexto tenemos que el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) también adopta éste principio de Trato Nacional en su artículo 301 que dispone lo siguiente:

Artículo 301 TLCAN

1. Cada una de las Partes otorgará trato nacional a los bienes de otra parte, de conformidad con el artículo III del GATT y sus notas interpretativas, o cualquier disposición equivalente de un acuerdo sucesor del que todas las partes sean parte, se incorporan a éste Tratado y son parte integrante del mismo.
2. Las disposiciones del párrafo 1 referente a trato nacional significarán, respecto a un Estado o provincia, un trato no menos favorable que dicho Estado o Provincia conceda a cualesquiera bienes similares, competidores directos o sustitutos, según sea el caso, de la Parte de la cual sean integrantes.

Con lo que se denota que los bienes deben ser considerados como originarios de los respectivos países suscriptores del TLCAN. Así una mercancía de origen canadiense debe ser considerada en territorio mexicano como originaria de México.

Esto es, no es viable discriminar por razones de nacionalidad.

Como podemos observar, el Principio de Trato Nacional consiste en términos generales en que las cargas tributarias interiores impuestas a los productos importados no podrán ser superiores a las impuestas a los bienes nacionales y que además, no pueden adoptarse medidas tendientes a la protección de la industria nacional

Después de haber precisado lo anterior estamos en condiciones de afirmar que la LISR en su artículo 137 párrafos quinto y sexto no está observando el Principio de Trato Nacional, tal como lo veremos a continuación:

ARTICULO 137 LISR

Párrafo quinto. “No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera”

Párrafo sexto. “Quienes cumplan con los requisitos establecidos en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tarifa de la tabla establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere éste párrafo Será el consignado en la

documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de ésta Ley."

Lo anterior corrobora nuestra afirmación, pues como podemos darnos cuenta no se está dando un trato nacional a la mercancía importada, esto es, de procedencia extranjera, dentro de nuestra legislación tributaria interna, sino que por el contrario se le da un trato mucho menos favorable que el otorgado al producto de origen nacional, estableciéndole al enajenante de dicha mercancía cargas interiores tales como efectuar dos cálculos de impuestos en caso de también enajenar mercancía nacional, como resultado de ello tendrá que pagar un mayor monto de impuesto resultante de la aplicación de una tasa fija del 20% a los ingresos obtenidos por virtud de la enajenación de mercancía de procedencia extranjera, es decir, importada, conservación de documentación comprobatoria con requisitos fiscales para efectuar las deducciones, además de fijar un porcentaje de mercancía de procedencia extranjera a fin de evitarle el cumplimiento de dichas cargas, con lo cual al parecer se intenta proteger a la producción nacional lo cual está prohibido por éste principio, pues con ello se afecta la venta de éstos productos importados en el mercado interior, pues simplemente no les conviene a los sujetos que tributan bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes importar mercancía para que por el hecho de venderla tengan que soportar más cargas que aquellos que enajenan sólo mercancía nacional o extranjera pero en el limitado porcentaje del 30%.

Así pues, no se da un trato nacional al producto importado en virtud de que respecto al producto importado se establecen cargas interiores superiores a las aplicadas a los productos nacionales tales como establecer un impuesto superior a través de una tasa fija que no obstante es inconstitucional tan bien es excesiva además de limitar el porcentaje de dichos productos en la venta para no resentirlas con lo que

además de violar a nuestra Ley Fundamental viola el principio de trato nacional aludido .

En resumen de acuerdo con el Principio de Trato Nacional los productos importados deben recibir por la ley tributaria interna y en general en cualquier ley ajena al comercio exterior, el mismo trato que los productos nacionales, pues nunca se deberá diferenciar por razón del origen, reiterando que si bien, una mercancía de procedencia extranjera proviene de otro país, lo cierto es que al entrar al nuestro cumpliendo con todos los requisitos legales para su legal estancia deja de tener el carácter de mercancía extranjera para adquirir el de mercancía nacionalizada. Pues como vimos una mercancía extranjera es la que no ha cubierto con los requisitos que señala la ley para circular libremente por nuestro territorio, sea porque es ilícita, es decir, entra de contrabando o bien sólo pasa por nuestro territorio nacional transitoriamente sin la intención de internarse en él, tal es el caso de la importación temporal. Y la procedencia sólo deberá tomarse en cuenta para efectos aduaneros , más nunca para aplicarle gravámenes internos superiores que a los productos nacionales.

Así pues, las mercancías importadas deben ser consideradas como originarias del país al cual ingresen lícitamente, principio que como vimos no es respetado por la LISR en su artículo 137, párrafos quinto y sexto.

3.4. INCONSTITUCIONALIDAD EN LOS PÁRRAFOS QUINTO Y SEXTO DEL ARTÍCULO 137 DE LA LISR

Los párrafos quinto y sexto del artículo 137 de la LISR a la que a letra dicen:

“No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera”

“Quienes cumplan con los requisitos establecidos en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tarifa de la tabla establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere éste párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de ésta Ley.”

Como podemos observar, la inconstitucionalidad radica de manera general en el hecho de establecer diferencias por razón del origen de las mercancías dentro de dicha ley que nada tiene que ver con el comercio exterior y por lo tanto al momento de establecer el impuesto el origen o procedencia de la mercancía por virtud de la cual se obtienen los ingresos para ningún efecto deberá tomarse en cuenta.

Así pues, es a partir de tal diferenciación que se desprende su inconstitucionalidad ya que adquiere el carácter de desproporcional e inequitativo violando con ello lo prescrito por el artículo 31 Fracción VII de nuestra Ley Fundamental.

Tenemos que la desproporcionalidad estriba en el hecho de tener que calcular el impuesto aplicando una tasa fija del 20% a los ingresos obtenidos por virtud de la enajenación de mercancía de procedencia extranjera sin atenderse a la capacidad contributiva del sujeto pasivo sino únicamente a la procedencia u origen del producto objeto de la enajenación.

En tanto que la inequidad se da por el hecho de conferir distinto tratamiento a los sujetos que tributan dentro de un mismo régimen, el cual es el Régimen de Pequeños Contribuyentes, no obstante reúnan los requisitos para pagar el impuesto conforme al mismo, y sin importar si obtienen los mismos ingresos que aquellos sujetos que enajenan mercancías de origen nacional tendrán que efectuar por los ingresos de las mismas un cálculo basado en una tasa fija y en caso de también enajenar mercancía de origen nacional adicionalmente aplicarán el cálculo general consistente en una tasa progresiva que va del 0.50% al 2% como máximo lo que da como resultado dos mecánicas de cálculo de impuesto

CONCLUSIONES

1. El artículo 137 de la LISR en sus párrafos quinto y sexto es inconstitucional al conferir distinto tratamiento a sujetos que tributan en el Régimen de Pequeños Contribuyentes por razón de la procedencia de las mercancías que enajenan.
2. Una mercancía extranjera al entrar a nuestro país cumpliendo con todos los requisitos fijados por la Ley para su legal internación en territorio nacional deja de tener la calidad de mercancía extranjera para adquirir el carácter de mercancía nacionalizada, debiendo por tanto considerarse como mercancía nacional.
3. Nacionalizar significa dar el carácter de nacional. Motivo por el cual no obstante las mercancías que se enajenen provengan de un lugar geográfico distinto a nuestro territorio nacional, es decir, sean mercancías de procedencia extranjera, deberán ser consideradas como mercancías nacionales.
4. Los párrafos quinto y sexto del artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son inconstitucionales por violar el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental.
5. El párrafo sexto del artículo 137 es desproporcional porque no se establece el impuesto en función a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto al imponerle una tasa fija que no va en proporción a los ingresos obtenidos, sino que atiende únicamente al lugar geográfico donde fueron producidas las mercancías respecto de las cuales provienen los ingresos.

6. El Impuesto Sobre la Renta grava el ingreso visto como ganancia renta o utilidad y si éste no se incrementa tampoco tendrá por que aumentar la tasa impositiva.
7. Es inconstitucional establecer una tasa fija del 20% a los ingresos obtenidos por la enajenación de mercancía importada.
8. Es inconstitucional establecer para los sujetos que enajenan tanto mercancía de procedencia extranjera como mercancía de procedencia nacional, una tasa fija del 20% (a los ingresos obtenidos por virtud de la venta de mercancía extranjera cuando rebasen el porcentaje de 30% de los ingresos) más una tasa progresiva que va del 0.50% al 2% (por los ingresos provenientes de la venta de mercancía de origen nacional) sobre un mismo ingreso para el que solo se debería aplicar la tasa máxima del 2%.
9. El artículo 137 de la LISR es sus párrafos quinto y sexto es inequitativo al no dar un tratamiento igual a los sujetos pasivos que se encuentran dentro de un mismo régimen y por lo mismo, en la misma hipótesis de causación como lo es la obtención de ingresos por virtud de la enajenación de bienes al público en general, esto es, no hay igualdad entre los sujetos del impuesto ante la norma que lo establece y regula.
10. A partir del criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación jerárquicamente se ubican sobre las leyes federales los Tratados Internacionales y el Principio de Trato Nacional contemplado en el GATT(OMC) y en el TLCAN consistente en dar a los productos importados el mismo trato que se da a los productos nacionales dentro de la Ley tributaria interna está siendo transgredido por la LISR.

11. La Ley del Impuesto Sobre la Renta al no tener como materia de regulación al comercio exterior y ser una ley tributaria de carácter interno, se debe limitar a fijar los lineamientos del impuesto con base en los ingresos que se obtengan por la realización de la actividad empresarial consistente en la enajenación de bienes, más nunca en el origen del producto del cual provienen.
12. Debe eliminarse del párrafo quinto del artículo 137 de la LISR la prohibición de pagar el impuesto sobre la renta en los términos del REPECO a aquellos contribuyentes que obtienen más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.
13. Debe derogarse el párrafo sexto del artículo 137 de la LISR.

BIBLIOGRAFÍA:

ARELLANO GARCÍA Carlos, Primer Curso de Derecho Internacional Público Tercera edición, Ed. Porrúa, México, 1997

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero Ed Porrúa, México, 2000.

BASALDÚA, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.

BELMARES SÁNCHEZ, Javier Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 322. Reformas Fiscales: Parte 2., México, 2003.

BELMARES SÁNCHEZ, Javier, Nuevo Consultorio Fiscal. Núm. 331. Primera Quincena de Junio, México, 2003.

CÁRDENAS ELIZONDO; Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, .Ed. Porrúa, México, 1997.

CARRASCO IRIARTE. Hugo. Derecho Fiscal I. Ed. IURE Editores, México, 1999

CERVANTES AHUMADA, Raúl. Derecho Mercantil. Ed. Herrero, México, 1975.

DE LA GARZA, Sergio Francisco Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1999.

DIEZ VERGARA, Marta, Manual Práctico de Comercio Internacional. Ediciones Deusto. S.A. Madrid, Barcelona,, Bilbao, 1997.

FAYA VIESCA , Jacinto. Finanzas Públicas. Ed. Porrúa, México, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas .Ed Porrúa, México, 1991.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas .Ed Porrúa, México, 2001.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario. Ed. ECAFSA, México, 2000.

LÓPEZ, José Isauro, Estudio Práctico de ISR, IVA e IMPAC en los honorarios profesionales recibidos por personas físicas y morales. Ediciones fiscales ISEF, México, 2002.

LUNA GUERRA, Antonio, Casos Prácticos de ISR e IMPAC para personas físicas con actividades empresariales. Ediciones Fiscales ISEF, México 2002.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano Ed. Porrúa, México, 1999.

MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Javier, Deducciones Autorizadas para Efectos de ISR 2002 Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002.

MORENO CASTELLANOS, Jorge, MORENO VALDÉS, Hadar, TREJO VARGAS, Pedro, Comercio Exterior Sin Barreras. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002

NAVARRO VARONA, Edurne, Las Reglas de Origen para las Mercancías y Servicios en la CE, EE.UU y el GATT. Ed. Civitas, S.A.Madrid, 1995

ORRANTIA ARELLANO, Fernando. A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Ed. Porrúa, México, 2001.

OVILLA MANDUJANO, Manuel, Derecho Aduanero Editado por la Escuela Nacional de Capacitación Aduanera. México, 1978.

PACHECO MARTÍNEZ, Filiberto, Derecho de la Integración Económica. Ed. Porrúa, México, 2002..

PÉREZ INDA, Luis, Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones Fiscales ISEF, México, 1997.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, ROJAS YÁNEZ, Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Ed. Trillas, México, 1994.

RHODE PONCE, Andrés, Derecho Aduanero Mexicano. Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México, 1986

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín. Derecho Mercantil. Tomo I. Vigésimocuarta edición. Ed. Porrúa, México, 1999.

ROJO CHÁVEZ, Juan José. Analice las Reformas Fiscales 1998. Línea Editorial Fiscal, México, 1998.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México, 1999.

TENA RAMÍREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano. Trigésima segunda edición. Editorial Porrúa, México 1998.

WITKER, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1995.

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS:

Diccionario Jurídico Valleta. Valleta Ediciones, Argentina, 2001.

Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo VII. CABANELLAS, Guillermo. Ed. Heliasta. S.R.L. Argentina, 1989.

Diccionario de Derecho Público. FERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Emilio, Ed Astrea, Buenos Aires, 1981.

Diccionario de la Lengua Española. Madrid, 1956.

Diccionario Jurídico Mexicano(I- O) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ed. Porrúa, México, 1991.

Diccionario Porrúa de la Lengua Española. Ed. Porrúa, México, 1978

Diccionario Larousse Usual. Ediciones Larousse, México, 1982.

Diccionario de la Lengua Española H-Z, Madrid, España, 1984.

Enciclopedia Universal Sopema. Tomo VI.. Ed. Ramón Sopema, Barcelona, 1963.

Diccionario Porrúa de la Lengua Española. Ed Porrúa, México, 1978.

Diccionario Larousse usual. Ediciones Larousse, México, 1982.

Enciclopedia Salvat. Diccionario. Tomo 10. Salvat Editores. S.A. México, 1983.

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley de Ingresos de la Federación para 2003. Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Código Fiscal de la Federación Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley del Impuesto al Valor Agregado Fisco Agenda. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley Aduanera. Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

Ley de Comercio Exterior. Código de Comercio actualizado. Cuarta Edición. Mc Graw-Hill, Interamericana Editores, S.A de C.V, México, 2003.

Decreto de Promulgación del Acta Final de la Ronda Uruguay y de Negociaciones Comerciales Multilaterales y, por lo tanto, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio. D.O.F. 30 de Diciembre de 1994.

Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Tomo I SECOFI. Dr. Jaime Serra Puche.(D.O:F. 20 de diciembre de 1993).