



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES,
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA 2005



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ALICIA KARINA GONZALEZ TREVIÑO



ASESORA: LIC. MARIA DEL CARMEN ARTEAGA ALVARADO

CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2005

0350453



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

UNIVERSIDAD NACIONAL
 AUTÓNOMA DE
 MÉXICO

Cd. Universitaria, D.F., a 8 de noviembre de 2005.

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 la pasante **GONZÁLEZ TREVIÑO ALICIA KARINA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2005**".

Con fundamento en los artículos 8º 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.

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

NOMBRE: Alicia Karina González Treviño
 FECHA: 08/11/05
 FIRMA: [Firma]

AGRADECIMIENTOS

A Dios por darme la vida y la oportunidad de aprender de ella con sabiduría

A la mujer más hermosa, por todo el amor, por toda la comprensión,
bondad y perdón que hay en su corazón,
mami gracias por darme la vida

A mi padre, por sus enseñanzas infinitas gracias

A mis hermanos que adoro, gracias por el apoyo
en todos los momentos difíciles de mi vida

A la mejor Universidad gracias por el espacio que me brindó

En forma especial con profundo respeto y admiración
a la Lic. María del Carmen Arteaga Alvarado
por ser pilar del presente trabajo, gracias.

A todos los maestros y amigos que me acompañaron en esta tarea
Erick Guerra y Emmanuel Jiménez, gracias

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS FISCALES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ESTADO

1.1 Antecedentes	1
1.2 Potestad Tributaria del Estado	3
1.3 Actividad Financiera del Estado	4
1.4 Conceptos básicos	5
1.5 Ingresos públicos	11
1.5.1 Clasificación de los ingresos públicos	11
1.6 Definición de contribución	15
1.6.1 Requisitos constitucionales de las contribuciones	16
1.6.2 Clasificación de las contribuciones	16
1.6.3 Importancia de las contribuciones en los ingresos del Estado	18

CAPÍTULO SEGUNDO PRINCIPIOS QUE RIGEN A LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Principios que rigen a las contribuciones	21
2.2 Principios teóricos de las contribuciones	23
2.2.1 Principio de Justicia	24
2.2.1.1 Principio de Generalidad	24
2.2.1.2 Principio de Uniformidad	27
2.2.2 Principio de Certidumbre	29
2.2.3 Principio de Comodidad	32
2.2.4 Principio de Economía	33
2.3 Principios constitucionales	35
2.3.1 Principio de Legalidad	36
2.3.2 Principio de Proporcionalidad	42
2.3.3 Principio de Equidad	49
2.3.4 Principio de Destinación de los tributos a satisfacer el Gasto Público	57

CAPÍTULO TERCERO

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

3.1 Importancia del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos del Estado	62
3.2 Antecedentes	63
3.3 Concepto de Renta	69
3.4 Sujetos del Impuesto Sobre la Renta	76
3.5 Características del Impuesto	77
3.5.1 Clasificación Tradicional	78
3.5.2 Clasificación Moderna	81
3.6 El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas con Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales	85
3.6.1 Sujetos	88
3.6.2 Ingresos acumulables	91
3.6.3 Deducciones autorizadas	92
3.6.4 Fórmula para determinar el impuesto provisional	93
3.6.5 Ingresos esporádicos	95
3.6.6 Fórmula para determinar el impuesto anual	95
3.6.7 Obligaciones	98
3.7 Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales	103

CAPÍTULO CUARTO

RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

4.1 Antecedentes de Pequeños Contribuyentes	108
4.2 Régimen vigente	118
4.2.1 Sujeto	118
4.2.2 Objeto	120
4.2.3 Base	122
4.2.4 Tasa	123
4.2.5 Fórmula para determinar el impuesto	124
4.2.5.1 Medios y formas de pago del impuesto	128
4.2.5.2 Deducciones	132
4.2.5.3 Participación de los Trabajadores en las Utilidades	133
4.2.6 Obligaciones	134
4.2.7 Imposibilitados a pertenecer al Régimen de Pequeños Contribuyentes	137
4.2.8 Causas por las cuales se deja de tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes	141
4.2.9 Reglas para cambio de Régimen fiscal en el ejercicio	142
4.2.10 Ventajas del Régimen de Pequeños Contribuyentes	145
4.2.11 Incongruencia lógico jurídica	148

CONCLUSIONES	154
--------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	160
--------------	-----

INTRODUCCIÓN

Sin duda, hoy por hoy el Derecho Fiscal es una de las disciplinas más complejas y que más retos implica, la interacción social así como los vínculos económicos, sociales, jurídicos, políticos y culturales, sitúan a nuestra materia en el ápice de la estructura y funcionamiento del aparato gubernamental, pues es a través de esta disciplina principalmente de donde se desprende la armoniosa y correcta satisfacción de las necesidades colectivas.

Estas ideas, y la conciencia sobre la necesidad que tiene el Estado de contar con una correcta recaudación capaz de satisfacer las necesidades que demanda la sociedad, nos hace dirigir nuestra mirada a las contribuciones, las cuales representan la mayor fuente de ingreso del Estado. Cabe hacer mención que dentro de las contribuciones, son los impuestos de donde se obtiene mayores ingresos, y específicamente dentro de éstos el Impuesto Sobre la Renta es el más importante en virtud del porcentaje que representa, de aquí la trascendencia que motiva su correcta regulación.

En este sentido, y dada la relevancia de las contribuciones en los ingresos del Estado, resulta necesario advertir la importancia de que éstas sean motivadas por los principios teóricos y jurídicos, con el objeto de que la contribución que a final del día el contribuyente está obligado a pagar, sea justa, cierta, cómoda, económica, proporcional, equitativa, que se destine a la satisfacción del gasto público y conforme dispongan las

leyes, y así, propiciar que el sistema fiscal sea eficiente y contribuya al desarrollo del país.

Esto nos obliga a realizar un estudio lo más pormenorizado posible de los principios rectores en materia fiscal, dentro de éstos resaltan principalmente el de proporcionalidad y equidad tributaria bajo la tutela de la más autorizada doctrina, haciendo uso puntual y pertinente de la jurisprudencia emitida por el máximo tribunal de la Nación.

Dada la extensión de nuestra disciplina, elegimos un tema específico motivados principalmente por su actual trascendencia y por el análisis de nuestro entorno económico, los Pequeños Contribuyentes.

Esbozado a grandes rasgos la pertinencia del tema, resulta necesario mencionar algunos aspectos en torno a la metodología empleada, dada la peculiar naturaleza del objeto de estudio, conviene efectuar el estudio a partir de una división en capítulos, cuatro en número, seguidos por una sección de conclusiones, a través de los cuales y mediante el empleo de varios métodos como el exegético, el histórico, el teleológico y el sistemático, así como también una serie de ejemplos y esquemas, se logra establecer una serie de nociones básicas que posibilitan el entendimiento y brindan lógica al discurso, tendiente todo a la comprensión del régimen fiscal en análisis.

Bajo esta óptica, analizamos brevemente el Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales comúnmente conocido como Régimen General, posteriormente nos ocupamos del Régimen Intermedio, y finalmente estudiamos todo lo concerniente al Régimen de Pequeños Contribuyentes, a saber, los elementos del impuesto, sus obligaciones, requisitos para tributar conforme al mismo, causas y reglas para cambio de régimen, sus ventajas para finalmente abordar la incongruencia lógico jurídica en la que incurre el régimen, tal y como lo conocemos a la fecha.

La problemática se centra entonces en la incongruencia lógico jurídica en la que incurre el Régimen de Pequeños Contribuyentes, bajo la luz de la específica y correcta aplicación de los principios y específicamente de aquellos reconocidos en nuestra Carta Magna. La negativa expresa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para volver a tributar conforme al régimen una vez que se ha salido del mismo motiva nuestra reflexión, en fin, planteamos un desarrollo teórico lo más completo posible a fin de manifestar nuestra postura a tan injustificada incongruencia jurídica.

En términos de lo hasta ahora expuesto, los invito a adentrarnos en el presente estudio, que lleva por título: “Régimen de Pequeños Contribuyentes, Impuesto Sobre la Renta 2005” en espera de que la presente sea de gran utilidad para el lector.

ABREVIATURAS UTILIZADAS EN ESTE TEXTO

art.	Artículo
Cap.	Capítulo
CIEC	Clave de Identificación Electrónica Confidencial
LISR o Ley	Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
Op. Cit.	Opus citatus, obra citada
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
(R)	Reforma, Adición, Derogación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
Sec.	Sección
v.gr.	verbi gratia, por ejemplo
vsmgagcea	veces salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año
vsmgagcem	veces salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes

CAPÍTULO PRIMERO

IMPORTANCIA DE LOS INGRESOS FISCALES PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ESTADO

1.1 Antecedentes

Desde que el hombre vive en sociedad surge el imperativo de satisfacer necesidades de tipo colectivo, las cuales no pueden ser colmadas por un solo hombre o un grupo reducido de ellos, sino que deben ser cubiertas por todos los miembros de la misma. Desde los primeros tiempos, incluso antes de que la humanidad alcanzara el grado de civilización los hombres se vieron obligados a pagar tributos, según nos dice Federico Engels citado por Gregorio Sánchez León, "... la *gens* no conoció los impuestos, ni poco ni mucho, sin embargo, expone: *El tributo de respeto se pagaba libre y espontáneamente a los investidos con el poder en la gens... el príncipe más poderoso, el más grande hombre político o guerrero de la civilización, puede envidiar al mejor jefe gentil el respeto espontáneo y universal que se le profesaba...*"¹

En las culturas China, Egipcia, Mesopotámica, Mesoamericanas, sólo por mencionar algunas, existieron leyes que obligaban a tributar con trabajo físico y pago en especie, dichas leyes eran resultado del capricho de los soberanos que reinaban en aquella época, en la mayoría de los casos sin respetar algún principio de justicia. Como lo señala

¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª ed. Corregida y aumentada, México, Universidad Michoacana, Editorial Universitaria, Morelia Michoacán, 1974, p. 1.

el autor Raúl Rodríguez Lobato, "... el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político..."²

Desde la antigüedad el hombre le ha conferido al Estado diversas actividades cuyo cumplimiento genera gastos, dichas actividades han evolucionado de acuerdo con el pensamiento de cada época, conforme la organización y competencia del Estado se ha hecho más compleja se ha exigido de mayores sacrificios a los miembros de la colectividad, sobre todo el Estado moderno ha requerido de recursos económicos para llevar a cabo sus finalidades.

Así pues, para que el Estado cumpla con sus fines es indispensable allegarse de recursos, para lo cual, ejerce su poder de imperio obteniendo de los particulares prestaciones obligatorias a fin de satisfacer la actividad más importante del ente público, ésta es la de prestar los servicios públicos.

En opinión del especialista en la materia, Mario Pugliese, citado por Rodríguez Lobato, señala que: "... no resulta satisfactoria la explicación simplista y, hasta cierto punto, materialista, de que el cobro de tributos en todos los tiempos y en todos los países se justifica por la necesidad objetiva gubernamental de disponer de medios económicos para las actividades públicas; y ni siquiera lo que él llama "comunis opinio" de los contribuyentes de que esa necesidad existe implícita en toda organización política, pues si una institución encontrara su explicación ética por el solo hecho de que existe y que siempre ha existido, esa justificación quedaría al margen de la Filosofía, de la Moral y de

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed. México, Oxford, 2002, p. 20.

la Ciencia Jurídica, en su sentido más elevado; por ello, debe investigarse y establecerse cuál es la causa o fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar tributos”.³

Partiendo de la idea anterior, en el sistema fiscal mexicano la causa o fundamento jurídico de la obligación de pagar tributos la encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, fracción IV, que a la letra dice:

“Artículo 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”.

1.2 Potestad Tributaria del Estado

En opinión del prestigiado especialista Sergio Francisco De la Garza, el poder tributario o fiscal es “... la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.⁴

Por otro lado, el profesor Rodríguez Lobato la define como: “... el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos...”.⁵

³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 97.

⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 5ª ed. México, Porrúa, 1973, p. 210.

⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 6.

Así, y más allá de la definición, es necesario advertir que, uno de los aspectos de la soberanía es el poder de imperio o potestad tributaria, que le confiere al ente público la facultad de exigir a los particulares recursos que le ayuden a sufragar los gastos. Por el objetivo que persigue ese poder del Estado, de allegarse de recursos para cumplir con las atribuciones fijadas por la ley, es que se le conoce como poder tributario o fiscal.

El Estado ejerce el poder tributario a través de la función legislativa, esto lo hace mediante la expedición de leyes, en las cuales se establecen contribuciones a cargo de los particulares, los cuales deben desprenderse obligatoriamente de una parte de su riqueza para entregarla al Estado y así conformar la Hacienda Pública. En este caso el Estado actúa con el carácter de soberano, como lo hace un rey ante sus súbditos, sometiéndolos a su poder, pero con la diferencia que en el Estado moderno el poder fiscal se ejerce dentro de los límites que señala el marco constitucional.

1.3 Actividad Financiera del Estado

El tratadista mexicano, Joaquín B. Ortega, citado por el maestro De la Garza, define a la *actividad financiera del Estado* 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".⁶

⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 3.

El maestro De la Garza⁷, sostiene respecto a la actividad financiera del Estado que son tres los momentos de la misma, a saber: el de la obtención de los ingresos, el de la gestión o manejo de los recursos obtenidos, y el de erogación de recursos económicos para satisfacer necesidades públicas.

Así tenemos que al Estado se le confiere el imperativo de satisfacer necesidades tanto individuales como colectivas, además la misma organización y funcionamiento de éste genera gastos, para lo cual requiere de recursos monetarios, por lo que el Estado debe determinar cuáles serán los medios económicos para atender sus obligaciones y cómo los administrará.

1.4 Conceptos básicos

Una vez esbozados ciertos conceptos, resulta necesario precisar otros que constituyen los orígenes de nuestra disciplina, y que nos permitirán entender la importancia del Derecho Fiscal en nuestro contexto social, así encontramos el término *fisco*, el cual tiene dos acepciones, a saber: "... el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo."⁸; y la otra acepción se deriva del latín *fiscus* que "... designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del *erario* que era el tesoro público o

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* pp. 3-4.

⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 14ª ed. México, Porrúa, 1980, p. 19.

caudales destinados a las obligaciones del Estado...”⁹ En palabras de Sergio F. De la Garza, “El origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público...”¹⁰

Por *Hacienda Pública* entendemos “... el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo”.¹¹

El magistrado Flores Zavala,¹² citando a Harley Leits Lutz, expone lo que debemos entender por: *finanzas*, todo lo relacionado con moneda o transacción de la moneda; y de acuerdo con lo que escriben Schultz and Harris, por *finanzas públicas*, entendemos el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales.

El autor Flores Zavala, sostiene que por *política fiscal* debemos entender “... la idea, el propósito, la finalidad que el Estado persigue en el manejo de su actividad impositiva”.¹³ Dentro de esta tesitura, concluimos que todo Estado debe constreñirse al

⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Op. Cit.* pp. 19-20.

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 69.

¹¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Op. Cit.* p. 19.

¹² *Idem*, p. 10.

¹³ FLORES ZAVALA, Ernesto. *La justicia en los impuestos (conferencia); el Impuesto Sobre la Renta para la renta de inmuebles*, México, Talleres Gráficos de Librería Madero, 1959, p. 7.

marco legal en la adopción de su política fiscal, ya que la finalidad que él mismo persigue en el manejo de su actividad impositiva afecta importantemente la economía del contribuyente, y de ésta dependerá el progreso de la sociedad y que se realice el bien común que persiga, es decir, la redistribución de la riqueza y la justicia social del sistema impositivo.

El mencionado autor escribe, que en el siglo XIX la Ciencia de las Finanzas Públicas se separa tanto de la Economía, de la Política, como del Derecho, constituyendo así una rama autónoma. Citando a Francisco Nitti, expone que "... la *Ciencia de las Finanzas Públicas* tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas".¹⁴

Por su parte Mario Pugliese, define a la Ciencia de las Finanzas Públicas como aquella que "... estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados".¹⁵ Joaquín B. Ortega complementa la definición señalando que es "... la ciencia que estudia los principales abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los

¹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Op. Cit. p. 9.

¹⁵ PUGLIESE, M. citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 11.

recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos”.¹⁶

Así, de las ideas anteriores el autor Rodríguez Lobato¹⁷ desprende que, al Derecho Financiero le corresponde el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios.

Respecto al concepto de *Derecho Financiero*, Mario Pugliese sostiene que: “... el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas”.¹⁸

Mencionados los conceptos anteriores, el autor Rodríguez Lobato, define el concepto de *Derecho Fiscal* como: “... el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* pp. 11-12.

¹⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 3.

¹⁸ PUGLIESE, M. citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 13.

particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.¹⁹ Considero oportuno comentar que la anterior definición resulta acertada con la salvedad de considerar no sólo los ingresos derivados del ejercicio de la potestad tributaria, sino también a los ingresos que perciba el Estado por otros conceptos como la explotación de los bienes de la nación e ingresos derivados de financiamiento, afirmo lo anterior en virtud de que la etimología de la palabra fiscal proviene de fisco y éste se refiere a todo ingreso del tesoro del Estado o hacienda pública.

Ahora bien, es oportuno mencionar que la máxima de todo Derecho es el de realizar la justicia, y específicamente al Derecho Fiscal, le corresponde realizar la justicia en la imposición y en las relaciones que se deriven de la misma. Este Derecho fija la base estructural que permite el funcionamiento del Estado a través de las normas jurídicas que regulan la actividad financiera en el momento de la obtención de los ingresos y de las relaciones que se deriven de la imposición de las contribuciones.

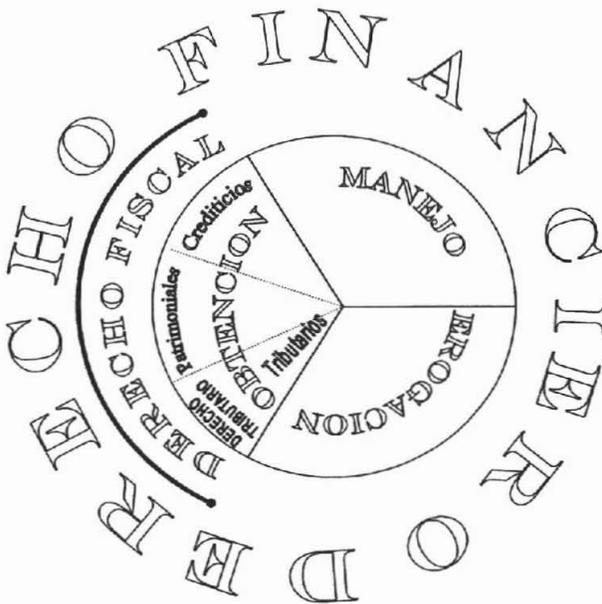
Por otro lado, De la Garza nos ofrece el concepto de *Derecho Tributario* como sigue: “... es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.²⁰ Éste Derecho ha tenido mayor desarrollo en los últimos tiempos por

¹⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 13.

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 21.

ser su centro de estudio las contribuciones, las cuales representan el mayor porcentaje en los ingresos del Estado como lo apreciaremos más adelante.

Así, tenemos que los conceptos de Derecho Fiscal y Derecho Tributario no son sinónimos, sin embargo en México se han utilizado indistintamente, por lo que estimamos conveniente presentar a través de la siguiente figura, propuesta por el Licenciado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez,²¹ en la cual se puede observar que al Derecho Financiero, al Derecho Fiscal y al Derecho Tributario, les corresponden ámbitos de estudio diferentes, pero están íntimamente vinculados.



²¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, 3ª ed. (novena reimpresión), México, Editorial Limusa Noriega Editores, p. 26.

1.5 Ingresos públicos

Antes de continuar es necesario explicar lo que entendemos por *ingresos públicos*: "... la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado".²²

Como lo hemos venido señalando, el Estado se allega de recursos a través de diversos medios como son el ejercicio de la potestad tributaria, la explotación de su patrimonio, a través de créditos externos e internos, entre otras formas. Ingresos que son administrados por el Poder Ejecutivo, el cual debe actuar sujeto a la legalidad, regulando la producción y el comercio, así como la distribución de la riqueza atendiendo siempre el beneficio y la protección de los intereses de la sociedad.

1.5.1 Clasificación de los ingresos del Estado

Respecto a las clasificaciones de los ingresos del Estado existen tantas como doctrinarios opinan al respecto, Narciso Sánchez Gómez²³ señala las corrientes con mayor predominio dentro de la doctrina mexicana, a saber: para los cameralistas, los recursos del Estado procedían de tres fuentes; de dominio público, derechos de regalías e impuestos; Griziotti los clasifica según su origen en pasadas generaciones, presentes generaciones y futuras generaciones; Einaudi escribe que los ingresos son derivados de

²² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 1999, p. 193.

²³ *Idem*, pp. 196-201.

los impuestos o no derivados de impuesto; Hugo Dalton coincide con el anterior al afirmar que la fuente de los ingresos públicos son los impuestos u otras fuentes como los precios por servicios específicos, adquisición o uso de bienes de propiedad pública; Rafael Bielsa hace lo suyo clasificando en tres grupos: nacionales, provinciales y municipales, ordinarios y extraordinarios, y originarios y derivados; Margáin Manautou enuncia la clasificación legal, visible en los artículos 2º y 3º del Código Fiscal de la Federación, en donde aparecen por un lado las contribuciones que se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y por otro lado los ingresos no tributarios, como son los aprovechamientos y productos; Giuliani Fonrouge opina que son dos las fuentes, ya sean ingresos patrimoniales de derecho privado o ingresos de derecho público; Flores Zavala afirma que son ingresos ordinarios o bien ingresos extraordinarios; Adolfo Arrijo Vizcaíno los clasifica en ingresos tributarios e ingresos financieros; Alfonso Cortina Gutiérrez propone clasificarlos en impuestos, ingresos administrativos (derechos), ingresos patrimoniales ya sean originarios o derivados, precios públicos y crédito público; finalmente Narciso Sánchez Gómez nos ofrece su clasificación, la cual consta de dos grupos, el primero está integrado por los ingresos de derecho público que comprende a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, accesorios de las mismas, aprovechamientos, empréstitos y emisión de bonos de deuda pública, el segundo grupo lo conforman los ingresos de derecho privado derivados de la actividad empresarial del Estado.

De lo anteriormente expuesto se observa que cada autor ofrece su punto de vista, y en muchas ocasiones se llegan a contraponer, por lo cual, estimo conveniente

mencionar la clasificación que hace el magistrado Flores Zavala y la del autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en virtud de que la primera se refieren a los ingresos que normalmente percibe el Estado en un ejercicio fiscal, y la segunda por apearse a la legislación vigente en México.

En opinión de Flores Zavala los ingresos del Estado se clasifican en ordinarios y extraordinarios; los primeros "... son aquellos que perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios... (y los segundos) ... son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que los obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc."²⁴

La Ley de Ingresos de la Federación emitida por el Poder Legislativo, conforme lo dispone la Constitución en sus artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, señala cuáles serán los ingresos que percibirá la Federación por el término de un ejercicio fiscal.

Tomando como punto de partida la Ley de Ingresos de la Federación, el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez señala que los ingresos se dividen en dos grupos, a saber: los *ingresos tributarios*, llamados así por derivarse del poder impositivo del Estado, tema que ya fue tratado en este estudio, y los *no tributarios*, que son los ingresos que contienen características diferentes a los primeros. Los ingresos tributarios incluyen a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Op. Cit.* p. 23.

1.6 Definición de contribución

Antes de continuar con nuestro estudio es necesario esclarecer los conceptos de *contribución*, *tributo* e *impuesto*, esto con la finalidad de explicar la razón del por qué nuestra Constitución usa el concepto contribución y no otro término; partiremos diciendo que contribuciones son: "... las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas".²⁶ De la Garza cita a Ernst Blumenstein para exponer la definición de *tributos*, estos son "... las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma",²⁷ en este sentido opina Fonrouge, citado por Raúl Rodríguez Lobato que "... los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales...".²⁸ Finalmente por *impuesto* entendemos "... 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".²⁹

Como se desprende de las definiciones anteriores, tributo e impuesto denotan un carácter de superioridad, de imposición, de carga, de veneración, de poder por una parte y

²⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* p. 207.

²⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 314.

²⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 6.

²⁹ *Ibidem*, p. 61.

por la otra de sumisión, de sometimiento por quien se encuentra obligado a acatar, a obedecer, por lo que para efectos doctrinarios y de este estudio resulta pertinente hablar de contribución; así como lo considera la Constitución Política al usar dicha voz porque expresa la idea de justicia, de que se coadyuva, de voluntariedad, de colaboración, de que se auxilia al ente público a cumplir con sus fines.

1.6.1 Requisitos constitucionales de las contribuciones

Por su parte la Constitución no da una definición, simplemente señala las características que deben cumplir las contribuciones para que sean consideradas como legales, a saber:

1. Debe estar establecida en ley (principio de legalidad)
2. Debe ser proporcional
3. Debe ser equitativo
4. Destinarse al gasto público

1.6.2 Clasificación de las contribuciones

Como se desprende del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que define en los siguientes términos:

"Artículo 2

...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 de este artículo.

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 establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del 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 este 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 los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

..."

Sin bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación nos ofrece la definición de las contribuciones, resulta poco loable la referente a los impuestos, en virtud de que no precisa las características esenciales del concepto, por lo que nos remitimos a la definición expuesta para evitar repeticiones inútiles.

Finalmente podemos decir que se excluyen del concepto de contribución, los ingresos que se deriven de la voluntad de otros entes públicos o privados que se dedican a la explotación de bienes nacionales y los recursos crediticios que también se derivan de la voluntad de las partes y en su momento deben devolverse, como son los productos, aprovechamientos y financiamientos principalmente.

1.6.3 Importancia de las contribuciones en los ingresos del Estado

Con la finalidad de explicar la importancia que revisten las contribuciones y por ende la repercusión directa en los ingresos del Estado y en los contribuyentes, me di a la tarea de investigar las cantidades que pretende percibir el Gobierno Federal por cada concepto, y su respectivo porcentaje, conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005, publicada el 24 de noviembre de 2004 en el Diario Oficial de la Federación, así tenemos que:

INGRESOS DEL ESTADO 2005

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS	%
Impuestos	864,830.7	47.55
Contribuciones de mejoras	16.0	0.00087
Derechos	361,027.7	19.85
Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago	118.7	0.0065
Productos	5,658.3	0.311
Aprovechamientos	48,453.8	2.66
Ingresos de organismos y empresas	385,104.8	21.17
Aportaciones de seguridad social	115,776.0	6.36
Ingresos derivados de financiamiento	37,455.7	2.05
TOTAL	1'818,441.7	100

Como se desprende del cuadro que antecede, el rubro referente a las contribuciones representa el 73% de los ingresos federales, resultando así el concepto más importante, por el monto que representa. Ahora, si bien es cierto que las contribuciones son el concepto por el cual se obtienen mayores ingresos del total de los

ingresos del Estado, debemos hacer hincapié en que dentro de éstos, los impuestos representan el 47.55%, colocándose a su vez en el concepto de mayor importancia.

Dicho lo anterior, a continuación exponemos el cuadro referente a los impuestos en específico, en donde tenemos:

IMPUESTOS

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS	%
Impuesto Sobre la Renta	375,833.3	43.45
Impuesto al Activo	12,242.3	1.41
Impuesto al Valor Agregado	313,739.9	36.27
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	110,805.9	12.81
Impuesto sobre Tenencia o uso de vehículos	14,207.1	1.64
Impuesto sobre automóviles nuevos	5,295.2	0.61
Impuesto al Comercio Exterior	25,996.9	3.00
Accesorios	6,710.1	0.77
TOTAL	864,830.7	100

Como puede observarse, el Impuesto Sobre la Renta representa el 43.45% del total de lo que pretende recibirse por concepto de impuestos en el ejercicio fiscal 2005, constituyendo a su vez el 20.66% del total de los Ingresos del Estado, siendo por tanto, el impuesto federal de mayor importancia dentro de los ingresos públicos. En consecuencia, la política fiscal adoptada debe ir encaminada a la regulación eficaz del mismo, siguiendo la directriz que marca el principio de justicia tributaria contenido en la Carta Magna, sobre la base del bien común y de la importancia del Estado como rector de la economía.

Antes de abordar el tema referente a los principios que rigen a las contribuciones, estimamos conveniente presentar de manera gráfica el porcentaje que representa cada ingreso que percibe el Estado, de conformidad con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2005, con objeto de resaltar la importancia de las contribuciones en relación con los ingresos restantes recibidos por el mismo.



CAPÍTULO SEGUNDO

PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Principios que rigen a las contribuciones

En el capítulo anterior destacamos la importancia que revisten las contribuciones en los ingresos que percibe el Estado, especialmente el rubro correspondiente a los impuestos, los cuales son el ingreso público por excelencia debido al doble efecto que producen; uno es el de obtener recursos económicos para sufragar el gasto público, y el otro es el de impactar la economía del contribuyente.

Cabe mencionar, que es tal el impacto causado a los contribuyentes, que el principio de justicia tributaria debe ser la directriz que guíe la actuación de la autoridad, la cual no sólo debe ser observada en la actividad legislativa, sino también en la administrativa y judicial, es decir, tanto en la expedición de leyes, como en la aplicación e interpretación de las mismas, siempre con la finalidad de evitar violaciones a las garantías de los contribuyentes. No hay que olvidar que el impuesto es utilizado como instrumento privilegiado de intervención estatal, y la función política del mismo consiste en la justa distribución de la riqueza.

El autor Alfonso Cortina Gutiérrez comenta al respecto que "... En la explotación del débil por el fuerte, reflejada muchas veces en los sistemas impositivos, se encuentra el fermento de las perturbaciones sociales, desde las más antiguas hasta las contemporáneas.

La injusticia y la arbitrariedad de los impuestos han sido históricamente la causa de profundos cambios en las raíces de las estructuras económicas y políticas, o al menos han coincidido con un oleaje revolucionario provocado por el uso abusivo del poder hegemónico de dictaduras estatales, industriales y comerciales. Aun los más poderosos movimientos espirituales de la humanidad se han influenciado por una asfixiante carga impositiva sobre las clases más numerosas y empobrecidas de la población...”.³⁰

En este sentido, el abuso del poder tributario en muchas naciones y épocas se ha manifestado a través de cargas excesivas, lo que deviene descontento e indignación de los pueblos y por tanto germen de las más variadas revoluciones, con objeto de evitar injusticias por la autoridad al amparo de la ley, le corresponde al poder legislativo someter las leyes tributarias a los principios o máximas que garanticen a la población que las contribuciones que están obligados a pagar sean equitativas, proporcionales, certeras y cómodas, es decir, los límites al ejercicio del poder tributario debe fijarse desde el contenido de la propia norma jurídica, ya que la sola expedición de leyes conforme a las formalidades exigidas por la ley no implican la observancia de dichos principios y para evitar que la misma sirva de instrumento para arbitrariedades le corresponde al Congreso de la Unión y de las Entidades Federativas emitir normas inspiradas en los principios mencionados, mismos que son materia del siguiente apartado.

³⁰ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ensayos Jurídicos en Materia Tributaria*, México, Editorial Themis, Colección ensayos jurídicos, 1993, p. 25.

2.2 Principios teóricos de las contribuciones

Los principios constituyen verdades universales, que dado su importancia, deben ser aplicados a la materia fiscal y así, orientar la creación de las leyes para lograr un sistema fiscal más eficaz y justo.

Al respecto, entre otros tenemos el principio de justicia tributaria, el cual es piedra angular del sistema tributario mexicano, por lo que tal máxima debe ser observada especialmente por los legisladores, ya que a ellos les corresponde dictar leyes en materia impositiva y al mismo tiempo ejercer el poder tributario, pero no por ello significa que puedan abusar de tal poder, pues incluso su actuación está sometida al orden jurídico y éste último debe estar inspirado en principios universales como es el de justicia.

Ahora bien, los principios que rigen a las contribuciones los podemos clasificar en dos grupos: los *principios teóricos* y los *principios jurídicos*; los primeros, son aquellos que nos ofrecen los doctrinarios más destacados de la materia como Adam Smith, Adolfo Wagner, Harold M. Sommers, entre otros; y los segundos, son los que se prevén en el derecho positivo vigente, los cuales admiten una subclasificación en sistemas tributarios como el nuestro; así tenemos, a los *principios constitucionales*, que se encuentran establecidos en la Carta Magna, y los *principios ordinarios*, también llamados *secundarios*, que están expresados en leyes ordinarias o reglamentarias de las normas constitucionales.

2.2.1 Principio de Justicia

En el presente nos ocupamos únicamente de los principios teóricos que establece Adam Smith, en su libro *Wealth of Nations*, considerados los principios fundamentales y de los cuales se han derivado otros; dicho autor es uno de los primeros teóricos que con su claridad indiscutible señala respecto al *principio de justicia* lo siguiente:

“Los súbditos 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 bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos”.³¹

Tal principio se desarrolla a través de otros dos principios, a saber, el de *generalidad* y el de *uniformidad*.

2.2.1.1 Principio de Generalidad

Flores Zavala escribe que el *principio de generalidad*, “... quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es

³¹ SMITH, Adam, citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 129.

decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar el impuesto; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto”.³²

De la idea anterior se destaca el concepto de *capacidad contributiva*, el cual será tratado más adelante, bastará decir por el momento, que si bien es cierto que percibir ingresos no significa tener capacidad contributiva, ésta comienza una vez satisfechos los mínimos de existencia.

Respecto a la idea de que “todos” debemos pagar impuestos, la Constitución, apunta en su numeral 31, fracción IV, que; “*Son obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos...*”, tal disposición no es limitativa, sino enunciativa, es decir, lo que no está prohibido está permitido, dicho en otras palabras, la Constitución no prohíbe que los extranjeros paguen tributos, por lo que el legislador puede establecer en leyes ordinarias la obligación de pagar contribuciones a los extranjeros. Reforzando lo anterior el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1º, establece que; “*Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos... así como la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente... y los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos...*”.

³² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 130.

Siguiendo con este orden de ideas, la Ley que regula al impuesto más importante en cuanto a ingresos de la Federación se refiere por este tipo de contribuciones, es decir, el Impuesto Sobre la Renta, refiere en su artículo 1º lo siguiente:

"Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."

Dicho en otros términos los sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta son las personas físicas y las morales, ya sean nacionales o extranjeras, que residan en México y obtengan ingresos independientemente de que la fuente de los mismos esté en el país o en el extranjero, así como los residentes en el extranjero que perciban ingresos provenientes de establecimiento permanente en México u obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicado en territorio nacional.

Otra razón jurídica que con una claridad inigualable expone el distinguido profesor Daniel Diep Diep, por la cual se obliga a los extranjeros a pagar tributos tiene su base en la misma Constitución, en virtud de que "... los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado tiene el mismo rango de las normas constitucionales, según el artículo 133 de la propia Norma Suprema, de tal suerte

que, el llamado *Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero*, concertado en 1928, les obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales; y, por otra, que las tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación han enfatizado reiteradamente el concepto de residencia que se consigna en la fracción IV del precepto que aquí nos ocupa como base de la contribución ante los tres niveles de gobierno que se enuncian, por lo que deviene ineludible que, tanto extranjeros como mexicanos, tributen en igualdad de condiciones por el solo hecho de residir en el territorio nacional...”.³³

2.2.1.2 Principio de Uniformidad

Flores Zavala afirma que “La uniformidad quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto; pero, en la definición del concepto de igualdad, surge el problema que ha tenido las más variadas contestaciones...”.³⁴ “Habrà, así, dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno, objetivo, y otro, subjetivo; que, combinados, dan el índice correcto: la capacidad contributiva, como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo, la capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital; la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen...”.³⁵

³³ DIEP DIEP, Daniel. *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial Pac, 1999, p.32

³⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 135.

³⁵ Idem, p. 136.

El mencionado autor sostiene que “Los conceptos de capacidad contributiva y de la igualdad en el sacrificio mínimo, explican los desgravamientos que conceden la mayor parte de las legislaciones tributarias...”³⁶

Con base en todo lo expuesto en párrafos precedentes, sostenemos a manera de conclusión lo siguiente: el sistema tributario mexicano cumplirá con el principio de justicia en la medida en que todos aquellos que residan en territorio nacional y que tengan capacidad contributiva sean obligados por la ley a pagar los tributos, atendiendo a la capacidad real para contribuir y a la igualdad en el sacrificio que represente a los contribuyentes, es decir, los tributos serán justos en tanto graven de manera desigual a quien tenga capacidad económica diferente y el impacto fiscal sea el mismo para todos, esto último no quiere decir que proporcionalmente se fije una tasa igual para todos, sino que se grave con mayor severidad a quienes perciban ingresos mayores que aquellos que perciban menores ingresos, dicho en otros términos, será justo el tributo que grave a causantes con ingresos diferentes en proporción a su capacidad económica, a través de tarifas, cuotas o porcentajes distintos. De ahí que, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en términos generales cumple con el principio de justicia, en virtud de que grava diferencialmente mediante tarifas progresivas, afectando a los contribuyentes en función de sus capacidades contributivas.

³⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 137.

2.2.2 Principio de Certidumbre

Otra de las máximas enunciadas por el economista inglés Adam Smith reza de la siguiente manera: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que creo, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad”.³⁷

A propósito de este principio, desgraciadamente el sistema tributario no cumple a cabalidad con la máxima señalada por Smith; en opinión de Gabriela Ríos Granados en su obra *Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México*, apunta que “El sistema fiscal mexicano presenta ineficiencias, tales como mala gestión y cobro del tributo, la inconstitucionalidad

³⁷ SMITH, Adam, citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 138.

de las resoluciones misceláneas porque establecen elementos estructurales de las contribuciones, la doble o triple tributación sobre los mismos objetos imponibles, leyes oscuras e imprecisas que generan inseguridad jurídica, la corrupción, el alto índice de evasión de impuestos, entre otros problemas”.³⁸

Como lo veremos más adelante el principio de certidumbre está íntimamente vinculado con el principio de legalidad, por el momento podemos decir que esencialmente la máxima enunciada por el ilustre maestro común a todos los estudiosos del Derecho Fiscal, Adam Smith, sostiene que los elementos constitutivos de los tributos deben tener fijeza. Tal precisión debe contenerse en la ley con la finalidad de evitar hasta donde sean posibles las arbitrariedades o presiones por parte de la autoridad hacendaria hacia los contribuyentes. Conforme ha ido desarrollándose la ciencia y tecnología los conceptos del Derecho Fiscal también han evolucionado, sin embargo, no han perdido vigencia las máximas expuestas por Smith, simplemente se ha hecho extensivo el principio de certidumbre o certeza a otros conceptos como son: el sujeto pasivo, el objeto, la tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables.

El contribuyente común difícilmente entiende el alcance de las disposiciones fiscales, muchas de las veces no por falta de interés sino porque la legislación fiscal mexicana es muy técnica, compleja y hasta oscura en su redacción incluso para los doctos en la materia, “... Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que

³⁸ RIOS GRANADOS, Gabriela. *Breve semblanza sobre los Derechos y Garantías de los contribuyentes. Un estudio de Derecho Comparado España y México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003, p. 2.

grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden. La experiencia demuestra que la complejidad terminológica de la legislación fiscal a lo único que conduce es a la evasión impositiva, especialmente en el caso de los llamados causantes menores, los que en gran número incumplen con sus deberes tributarios no tanto por mala fe, como por desconocer los alcances y la verdadera interpretación de los preceptos legales que le son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permitan contratar los servicios de personas capacitadas que los asesoren en debida forma”.³⁹

Así, por último concluimos que de conformidad con este principio y para efectos de que el contribuyente común pueda comprender las leyes fiscales, éstas deben ser expresadas en un lenguaje llano, evitando tecnicismos con el fin último de que aquellos que están obligados a su cumplimiento y necesitan entenderlas, no les quede duda alguna. Desafortunadamente este principio no se cumple en la legislación fiscal mexicana, tan es así, que la misma ley reconoce la deficiencia y prevé en el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación la obligación de la autoridad hacendaria de prestar asistencia gratuita a los contribuyentes con el objeto de explicar las disposiciones fiscales, asistencia que por desgracia resulta insuficiente, ya que es tal la incertidumbre que provoca el lenguaje, la redacción de las disposiciones y el sin número de disposiciones en materia fiscal, haciendo que la misma autoridad se confunda y en ocasiones se contradiga.

³⁹ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 18ª ed. México, Themis, 2004, p. 219.

En este sentido, de muy poco sirven los programas tendientes a concientizar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones, si cuando éstos se encuentran ante las formas de pago no comprenden el lenguaje en que se expresan los requisitos, ni las fórmulas para determinar el pago, en virtud de las múltiples reformas a las leyes e innumerables misceláneas se han convertido cada vez más en inteligibles y en ocasiones los módulos de información no ayudan al contribuyente a resolver sus dudas.

En el presente procuramos destacar la relevancia de la función legislativa, en virtud de que las leyes tributarias deben caracterizarse por la claridad y la sencillez en sus disposiciones, con la finalidad de que el contribuyente cumpla con sus obligaciones y así conseguir el objetivo que pretende el Estado, y no puede ser otro más que el de allegarse de los medios para alcanzar el desarrollo económico, social, cultural, y en general todo aquel entorno que permita el desarrollo sistémico de la sociedad.

2.2.3 Principio de Comodidad

Siguiendo con este orden de ideas, el principio de comodidad consiste en que: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo en el que, por lo general, se pagan dichas rentas, se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo. Los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los pagan todos, en último término, el

consumidor y, por lo general, en forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta”.⁴⁰

La principal obligación en el Derecho Tributario radica en el pago de las contribuciones, de ahí que las facilidades de fondo y forma que otorgue la ley van a contribuir a que el Estado perciba los ingresos estimados en un ejercicio fiscal. Las ventajas deben recaer no solamente en los plazos y fechas de pago, sino en la adecuada ubicación de lugares de pago, así como en número suficiente de oficinas recaudadoras, en este sentido cabe precisar que sí se aplica el principio de comodidad en nuestro sistema tributario toda vez que, por ejemplo, actualmente es posible pagar algunos impuestos vía Internet, sin embargo esto no es suficiente, en virtud de que de muy poco sirve tener este tipo de facilidades, si el contribuyente no sabe qué debe pagar, cuánto, dónde, cómo y por qué debe pagar, así, el principio de certeza cobra mayor importancia.

2.2.4 Principio de Economía

Adam Smith citado por Flores Zavala, escribe respecto al principio de economía que: “Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible. El que esta diferencia sea grande, puede deberse a una de las cuatro causas siguientes:

⁴⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 139.

Primera. La recaudación del impuesto puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del producto del mismo, y cuyos gajes pueden aun imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y al examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerla a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias. A lo que puede añadirse a decir de Mill: que las reglas de carácter restrictivo a las que se somete con frecuencia al comercio y a la industria, para impedir que se escapen a un impuesto no sólo son de por sí molestas y costosas, sino que a menudo crean obstáculos insuperables para la introducción de perfeccionamientos”.⁴¹

Como apuntamos en el primer capítulo, la obligación de pagar tributos se justifica en la medida que el Estado preste eficientemente servicios públicos a la población, por ello el principio de economía reviste gran importancia en virtud de que el costo de la recaudación no debe mermar significativamente al erario así como la economía del contribuyente, dicho en otros términos, corresponde a la administración pública el deber de allegarse de todos aquellos adelantos tecnológicos para disminuir la burocracia, y en

⁴¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 140.

esa medida lograr el menor costo posible en la recaudación de los tributos, así, la contribución será aprovechada casi en su totalidad en beneficio directo de la población.

De lo anterior, concluimos que corresponde a los legisladores motivar el sentido de las leyes conforme a tales principios, con el objeto de que la contribución que está obligado a pagar el particular sea justa, cierta, cómoda y económica, y en consecuencia propiciar que el sistema fiscal sea eficiente y contribuya al desarrollo económico del país. Además, les corresponde establecer las bases mínimas que permita a las autoridades administrativas y judiciales actuar respetando las garantías y derechos de los contribuyentes, y en caso de violaciones a éstos, el contribuyente encuentren en la misma ley los medios para recurrir el acto que estimen violatorio y hacer respetar el Estado de Derecho.

2.3 Principios Constitucionales

Si bien es cierto que "... el Derecho Fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale".⁴² Así, la Ley Fundamental señala las directrices que deben ser observadas por el legislador en la creación de toda contribución, principios cuyo estudio son materia del siguiente apartado.

⁴² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* p. 139.

Como lo mencioné anteriormente, los *principios jurídicos* admiten subdivisión, en *principios constitucionales* y *principios ordinarios*. Es turno de dedicar las siguientes reflexiones a los principios constitucionales, los cuales se encuentran consagrados en la Carta Magna, ley fundamental de la Nación.

2.3.1 Principio de Legalidad

El ilustre maestro Sergio F. de la Garza sostiene que “El poder tributario que ejerce en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República...”,⁴³ algunas de esas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales, o lo que es lo mismo, de derechos públicos subjetivos y constituyen parte importante de las limitaciones al poder del Estado, en sus aspectos legislativo y ejecutivo, que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho.

El principio de legalidad constituye la columna vertebral del sistema jurídico mexicano, tal principio lo podemos ver en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los dos primeros artículos consagran el principio de legalidad en general y el último se refiere al principio de legalidad en materia tributaria.

⁴³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 266.

El principio general de legalidad lo encontramos en el artículo 14 Constitucional, el cual dispone:

“Artículo 14...

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

...”

En el segundo párrafo del artículo citado observamos que en materia tributaria se garantiza que nadie sea privado de sus propiedades, si no es conforme a la ley expedida con anterioridad al hecho, y de manera general, apreciamos la exigencia de legalidad que deben revestir los actos de las autoridades del Estado.

Respecto al tercer párrafo, el maestro De la Garza, apunta que “El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, *nullum tributum sine lege*”,⁴⁴ es decir, no podrá exigirse ninguna contribución, si previamente no está establecida en la ley.

⁴⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 266.

Conforme lo dispone la Constitución en el artículo 16, primer párrafo observamos:

*“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.
...”*

De tal guisa, le corresponde a la autoridad hacer sólo lo que le faculta expresamente la Ley; conforme se desprende del primer párrafo del artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe constar por escrito, en el cual deben señalarse los preceptos legales aplicables tanto sustantivos como adjetivos, así como las razones particulares o circunstancias específicas que adecuadas a la hipótesis normativa ocasionan el acto de autoridad, en todos los casos debe precisarse la competencia de la autoridad, y siempre de modo claro y puntual, con lo cual se cumple el requisito constitucional de la debida fundamentación y motivación que dan certeza jurídica al particular y en caso de considerar injusto el acto, pueda recurrirlo ya sea a través de los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo o el juicio de amparo, según proceda.

El principio general de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 constitucionales complementa el principio de certidumbre ya comentado, y del cual podemos decir que es el principio rector de la actuación de las autoridades legislativa, administrativa y judicial, a las que les corresponde seguir y hacer respetar tal principio en su respectiva competencia, para así conseguir armonía entre las relaciones de los contribuyentes y la autoridad. No hay que olvidar que estamos ante garantías individuales

y que en caso de violación que perjudique a los particulares éstos pueden, a través de los medios de defensa que la misma ley señala, hacer respetar los derechos que la Constitución les concede.

En materia tributaria el principio de legalidad está consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, que a la letra dice:

“Artículo 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.”

Como atinadamente señala Flores Zavala, “Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonal y emanadas del Poder Legislativo”.⁴⁵

La obligación de contribuir se reconoce y deviene de la misma Constitución, es decir, el contribuyente no tiene obligación de pagar tributos si no están previamente establecidos en una ley, la cual debe precisar a los sujetos, el objeto, la hipótesis normativa, la base, cuota o tarifa, las obligaciones, exenciones, infracciones y sanciones.

El máximo tribunal de la Nación⁴⁶ ha hecho una inmejorable exposición de la *garantía de legalidad*, y al efecto señalamos la siguiente jurisprudencia:

⁴⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 192.

⁴⁶ SCJN, VII Época, Vol. 64, 1ª parte, p. 90. AR 6141/59. Tipográfica Comercial, S.A. y coags. 25-04-74.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel Poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretende justificarse.

Amparo en revisión 6141/59. "Tipográfica Comercial", S. A. y coags. 25 de abril de 1974. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

De la jurisprudencia anterior y en adhesión a la opinión que nos ofrece el maestro De la Garza, podemos concluir que "El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos

no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La Ley debe establecer también las exenciones".⁴⁷

A mayor abundamiento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁸ ha establecido cuáles serán los *elementos esenciales de los impuestos* que deberán consignarse en ley, a saber:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. Volúmenes 91-96, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. *3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Arturo Serrano Robles. NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta

⁴⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* pp. 266-267.

⁴⁸ SCJN, VII Época, Vol. 91-96, 1ª parte, p. 172. AR 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 03-08-76.

tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 50, pág. 95. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 80, pág. 146.

En resumen, podemos concluir que el principio en comento entraña para el poder legislativo la obligación de ceñirse a los preceptos constitucionales en la creación de leyes tributarias, y para los particulares la certeza de que toda contribución respetará los principios tributarios y en caso contrario tendrá los medios de defensa necesarios para que le restituyan los derechos transgredidos. En esta medida el legislador tiene el deber de velar porque toda ley ordinaria que prevea una contribución, cumpla con los principios anteriormente comentados.

2.3.2 Principio de Proporcionalidad

El autor Narciso Sánchez Gómez⁴⁹ acertadamente considera que la excesiva contribución molesta e irrita al particular, lo desilusiona y lo orilla a evadir sus obligaciones tributarias, ello es grave y perjudicial tanto para la economía de los particulares como para el propio fisco, pues el abuso se vuelve confiscatorio de los ingresos o riqueza de los contribuyentes, y por tal motivo se estará en presencia de una medida ilegal y arbitraria que se encuentra prohibida por el Derecho Constitucional.

⁴⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 146.

Por su parte el maestro De la Garza⁵⁰ escribe que los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración número 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, estableciendo lo siguiente:

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.”

El término *proporcional* aparece ya en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz,⁵¹ según el cual disponía:

“Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”

De lo anterior podemos desprender que todo tributo que pretenda ser justo debe gravar al gobernado de acuerdo a su capacidad real para contribuir.

Conforme al contenido de la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Carta Magna, los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Algunos doctrinarios como De la Garza, Servando J. Garza, Ernesto Flores Zavala consideran como un solo concepto las palabras de “proporcionalidad y equidad”.

⁵⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 269.

⁵¹ *Idem.*

Flores Zavala⁵² opina que el constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que la interpretación que debe darse a la expresión “proporcional y equitativo” es el de justicia, dicho autor considera que existe gran similitud con el principio de justicia proclamado por Adam Smith, al decir: “Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en *proporción* a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la *equidad*.”

Difieren de los anteriores el Ministro José Rivera Pérez Campos y el doctrinario Emilio Margáin Manautou al considerarlas como conceptos distintos, estos últimos coinciden con el criterio jurisprudencial sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación,⁵³ que a continuación se transcribe:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Sergio Novales Castro. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S.A. de C.V. 23 de

⁵² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 195.

⁵³ SCJN, VIII Época, Tesis 3ª/J. 4/91, 7ª parte, p. 60. AR 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S.A. de C.V. 13-08-90.

noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tesis de Jurisprudencia 4/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el catorce de enero de mil novecientos noventa y uno. Cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte. NOTA: Esta tesis también aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, número 38, Febrero de 1991, pág. 15.

En palabras de Rivera Pérez Campos,⁵⁴ equidad, mira a juridicidad y proporcionalidad mira a la economicidad del impuesto.

Por su parte, Narciso Sánchez Gómez señala que proporcionalidad significa "... que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible... y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal".⁵⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación⁵⁶ ha sentado jurisprudencia para aclarar el término *proporcionalidad*, como sigue:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. 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

⁵⁴ RIVERA PEREZ CAMPOS, José. "Equidad y Proporcionalidad en los impuestos", Revista Investigación Fiscal, No. 51, marzo, 1970, México.

⁵⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 146.

⁵⁶ SCJN, VII Época, Vol. 187-192, 1ª parte, p. 113. AR 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12-06-84.

rendimientos. Conforme a este 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. 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. Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto sobre la Renta.

Volúmenes 181-186, pág. 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. *12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. **Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. ***Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. *25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. **Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. ***Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. *10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos. **Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. ***Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. *10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos. **Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. ***Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. Volúmenes 187-192, pág. 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. *6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. ***Ponente: Eduardo Langle Martínez. NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del disidente, por lo que se agrega. ***En la publicación original no aparece el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, pág. 190.

Complementando la idea anterior, Fernando Sáinz de Bujanda afirma que "... la *capacidad contributiva* supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los pagos vitales e ineludibles del sujeto..."⁵⁷

En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación,⁵⁸ al establecer en jurisprudencia lo que debe entenderse por *capacidad contributiva*:

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, **entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos**, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de marzo en curso, aprobó, con el número XXXI/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a doce de marzo de mil novecientos noventa y seis.

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed. Ampliada y actualizada, Argentina, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1993, pp. 198-199.

⁵⁸ SCJN, IX Época, Tesis P. XXXI/96, 3ª parte, p. 437. AR 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 09-11-95.

Así, a manera de conclusión citamos otro criterio sustentado por el máximo tribunal⁵⁹ como sigue:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Es el caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El estado, de consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia, del impuesto, a través del pago de una prestación incondicional. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, mas para que el impuesto no sea un acto indebido, ni este sujeto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con la cual queda limitada la soberanía del poder legislativo de un estado en la imposición de cargas fiscales. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro el límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativa, es no acabar, jamás destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico. Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para estos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario:

⁵⁹ SCJN, VII Época, Sala auxiliar, fuente informe 1969, 2ª parte, p. 52. AR 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S.A. 27-10-69.

Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 668/57 Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Canudas Oreza. Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas. Amparo en revisión 7584/57. Negociadora E Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1965. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Finalmente podemos afirmar que el principio de proporcionalidad garantiza a los contribuyentes que soportarán la carga tributaria quienes tengan capacidad contributiva, es decir, una vez satisfechas las necesidades indispensables para subsistir se estará en la posibilidad de contribuir.

2.3.3 Principio de Equidad

De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española,⁶⁰ el término *equidad* proviene del latín *aequitas*, *-ātis*, de *aequus*, que significa, igualdad de ánimo; propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva.

⁶⁰ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 20ª ed. Madrid, 1984.

Para L. Recaséns Siches citado por Alonso Pérez Becerril, "... son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad, al considerarse como: a) equivalente a justicia, b) norma individualizada, justa, c) criterio que debe inspirar al juez o funcionario administrativo. Afirma también que la equidad no es procedimiento para corregir leyes imperfectas, es la manera de interpretar todas las leyes".⁶¹

Antes de continuar con lo que debemos entender por equidad tributaria, considero necesario exponer el criterio que al respecto ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶² referente a los principios de proporcionalidad y equidad constituyéndolos así *garantías individuales*, aun cuando se localicen dichos principios fuera de la parte dogmática de la Constitución, como se observa en seguida:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen

⁶¹ RECASÉNS SICHES, L., citado por PÉREZ BECERRIL, Alonso. *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, México, Porrúa, 2001, pp. 122-123.

⁶² SCJN, VII Época, Vol. 187-192, 1ª parte, p. 111. AR 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12-02-74.

dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Volumen 62, pág 31. Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. (común). *12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volúmenes 97-102, pág. 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. *12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete. Volúmenes 145-150, pág. 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. *20 de enero de 1981. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Volúmenes 181-186, pág. 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. *12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. ***Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 187-192, pág. 46. Amparo en revisión 2501/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. *25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. ***Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. **Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos. NOTA (1): *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. ***En la publicación original no aparece el nombre de los disidentes, por lo que se agrega. En la publicación original la redacción de los asuntos 1597/65, 3658/80 y 5554/83 es diferente. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 57, pág. 112.

Así pues, desprendemos del criterio jurisprudencial anterior que para considerar un impuesto válido constitucionalmente requiere satisfacer tres supuestos: 1) estar establecido en ley; 2) ser proporcional y equitativo, y 3) destinarse al pago de los gastos públicos. Además se estatuyen como garantías individuales los principios de proporcionalidad y equidad, finalmente podemos decir que dichos principios tienen su cimiento en el principio de justicia tributaria.

Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶³ ha sostenido que la garantía de *equidad tributaria* implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley, y desigual a aquellos que se encuentran en situaciones distintas, como se observa en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

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 y rendimientos. Conforme a este 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 tarifas 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.**

Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. *2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17

⁶³ SCJN, VII Época, Vol. 199-204, 1ª parte, p. 144. AR 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 02-11-85.

votos. **Ponente: Luis Fernández Doblado. Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Fausta Moreno Flores. Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Gáltrón. Volúmenes 199-204, ***pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Carlos de Silva Nava. NOTA: *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. ***En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.

En palabras de Narciso Sánchez Gómez, *equidad tributaria* significa "... que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tiene similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico".⁶⁴

A la luz de lo hasta aquí expuesto, resultan aplicables respecto a lo que debe entenderse por *equidad tributaria* los siguientes criterios jurisprudenciales dictados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁵:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, **este principio exige que los**

⁶⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.*, p. 147.

⁶⁵ SCJN, IX Época, Tesis P. CXII/95, 2ª parte, p. 208. AR 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14-08-95.

contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la 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 se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene 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, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente Juan Díaz Romero. Secretario Jacinto Figueroa Salmorán. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veintiuno de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministros: presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número CXII/1995(9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia México, Distrito Federal, a veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y cinco en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 43/1995(9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

De esta forma, podemos decir que para que una disposición respete el principio de equidad, es imprescindible que otorgue un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias. Lo que implica la existencia de categorías de contribuyentes, las cuales deben sustentarse en razones de política fiscal, las que deben observar los principios de generalidad, uniformidad, proporcionalidad y el sacrificio que les causa tributar.

Siguiendo con esta relación de ideas el máximo tribunal⁶⁶ se ha pronunciado respecto a los elementos objetivos que permitan delimitar el principio de equidad tributaria, y que a continuación transcribimos:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, **dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho** porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes **elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen en juicio de equilibrio en sede constitucional.**

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S.A. de C.V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S.A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rosalía Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Rojas Arballo Flores.

⁶⁶ SCJN, IX Época, Pleno, Tomo V, Tesis P./J. 41/97, pág. 43. AR 321/92. Pyosa, S.A. de C.V. 04-06-96.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.
 Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, Tesis P./J. 41/97, pág. 43

Tal y como ha quedado señalado, en este sentido la igualdad no es económica, sino igualdad jurídica en el tratamiento frente a circunstancias o situaciones idénticas.

Contrario al criterio sustentado por la Corte, el profesor Diep Diep,⁶⁷ considera que nuestros tribunales suelen confundir a la equidad con la igualdad, dice que si bien es cierto, equidad es igualdad en el sentido gramatical o etimológico del término, pero no en el jurídico. Desde el Derecho Romano tuvo la connotación de ser una adaptación de la ley al ideal superior de la Justicia, se enfocaba más al llamado “arbitrio judicial”, es decir, a la potestad del juez para decidir en mayor grado conforme a ciertos criterios de imparcialidad y justicia que de mera sujeción a la rigidez de la letra. Tenía pues, el sentido de atenuar el impacto de la norma a través de la conciencia del juzgador.

Por nuestra parte consideramos que la equidad tributaria entraña igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, con la finalidad de que ésta sea justa.

Con base en todo lo antes mencionado concluimos junto con Héctor B. Villegas con una claridad indiscutible que, “... imponer la misma contribución a quienes están en

⁶⁷ DIEP DIEP, Daniel. *Op. Cit.* pp. 55-56.

desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma”.⁶⁸

2.3.4 Principio de Destinación de los tributos a satisfacer el Gasto Público

Como ha quedado señalado en el multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, se establece que las contribuciones que se paguen a la Federación, así como al Distrito Federal o al Estado y Municipio en que se resida, se destinarán a cubrir los gastos públicos.

En palabras de Emilio Margáin Manautou,⁶⁹ en términos generales la obligación de los particulares de contribuir deriva de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas a su cargo. La obligación de pagar impuestos surge con motivo de actos particulares ejecutados por el contribuyente y que coinciden con la situación o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Al respecto, Gabino Fraga citado por Flores Zavala dice que, debemos entender por *gastos públicos* “... los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual...”.⁷⁰

⁶⁸ VILLEGAS, Héctor B. *Op. Cit.* p. 202

⁶⁹ MARAGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª ed. México, Porrúa, 1997, p. 56.

⁷⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, *Op. Cit.* pp. 203-204.

Dicho lo anterior, el maestro De la Garza⁷¹ nos aclara lo que debemos entender por: *necesidades individuales*, que son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, porque no obstante que no pertenezcan a ellos continúan experimentando tal tipo de necesidades, por ejemplo, necesidad de alimentación, de vestido, de habitación, atención médica; *necesidades colectivas*, son las que surgen con motivo de la convivencia en sociedad y las cuales no pueden satisfacerse por determinados individuos, como por ejemplo, la necesidad de educación, cultura, recreativas, deportivas; y *necesidades públicas*, surgen cuando nace el Estado y a éste se le confiere su satisfacción, como ejemplo conservación del orden público, de la defensa del exterior, de la impartición de justicia, la administración de las finanzas públicas.

A ese respecto, el autor Flores Zavala apunta lo que debe entenderse por *gasto público* "... todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal...".⁷²

Como lo dijimos al comienzo de éste estudio, le corresponde al Estado satisfacer necesidades de tipo colectivo o públicas, como lo reconoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷³ y se observa en la siguiente tesis:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo

⁷¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* pp. 6-7.

⁷² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 204.

⁷³ SCJN, VII Época, Sala auxiliar, fuente informe 1969, 2ª parte, p. 25. AR 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28-03-69.

impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de egresos de la federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución general de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1ro. De septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, a través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el congreso de la unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la carta general de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. 5 votos. Ponente Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5

votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1528/62. Jose Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Jose Chanes Nieto. Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Jose Chanes Nieto. Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

También, resulta aplicable al presente estudio, la siguiente jurisprudencia⁷⁴:

IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. **El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad.** Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

Volumen 16, pág. 29. Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. *16 de abril de 1970. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Manuel Yañez Ruiz. Volumen 19, pág. 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V. *21 de julio de 1970. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Jorge Iñárritu. Volumen 50, pág. 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C.

⁷⁴ SCJN, VII Época, Vol. 181-186, 1ª parte, p. 244. AR 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16-04-70.

V. *15 de febrero de 1973. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Jorge Iñárritu. Volumen 70, pág. 23. Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. *22 de octubre de 1974. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Enrique Martínez Ulloa. Volúmenes 91-96, pág. 91. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. *30 de noviembre de 1976. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Carlos del Río Rodríguez. NOTA (1): En la publicación original la redacción de la tesis de los asuntos 4431/56, 3482/69, 2801/72, 3201/58 y 5994/74 es diferente. *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 53, pág. 105. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 84, pág. 155.

De lo anteriormente expuesto, concluimos que para considerar una contribución justa, deben observarse los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destinación al gasto público, como ha quedado expuesto en el presente capítulo; una vez estudiados dichos principios, procederemos al análisis del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas con ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales.

CAPÍTULO TERCERO

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

3.1 Importancia del Impuesto Sobre la Renta en los ingresos del Estado

Hemos venido insistiendo en la importancia que revisten los impuestos en los ingresos del Estado, y especialmente, el Impuesto Sobre la Renta, como se mencionó en la primera parte de este estudio, el cual representa el 43.45% del total de lo obtenido por concepto de impuestos, y el 20.66% del total de los Ingresos del Estado. En este sentido, y como puede apreciarse de las cifras referidas, no existe un solo concepto que aporte mayores ingresos que el Impuesto Sobre la Renta, en consecuencia, tales ingresos son los que de manera preponderante permiten el funcionamiento del Estado.

Como atinadamente señala Johnson Okhuysen,⁷⁵ México optó porque el Impuesto Sobre la Renta fuera el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica como un medio de redistribución de la riqueza, y un medio de control de la inflación.

⁷⁵ JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo. *Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, 1984*, 3ª ed. Corregida, Editorial Humanitas Centro de Investigación y Posgrado, México, 1984, p. 26.

3.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta

Si bien es cierto que el impuesto nació en las culturas milenarias, el impuesto que nos ocupa es de reciente creación en la historia de los Estados modernos o constitucionales.

El tratadista Dino Jarach, citando a Adam Smith afirma que, “La renta ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva de los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos...”.⁷⁶

Ahora bien, Armando Porras y López advierte los antecedentes del impuesto en discrepancia con la mayoría de los estudiosos de este tema, diciendo que: “Siempre se ha considerado que el Impuesto Sobre la Renta nace y se estructura en Inglaterra, sin embargo en la Florencia del Renacimiento se cita un impuesto semejante llamado *Estima* que se aplica a los beneficios de los comerciantes con una tasa del 5%, el cual con el tiempo se hizo progresivo bajo el nombre de *Scala* y que se aplicó a la Industria Textil Florentina. Se dice que los Médicis la aplicaban a sus enemigos políticos. Volviendo a Inglaterra diremos, que ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el Primer Ministro Willam Pitt estableció en 1789 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra...”.⁷⁷ A ese respecto, Margáin Manautou afirma que: “... Tenía una tasa del 10%

⁷⁶ DINO JARACH. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 2ª ed. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996, p. 477.

⁷⁷ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta; (aspectos jurídico, económico y contable)*, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, México, 1976, p. 7.

sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualesquiera que fueran las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio, pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente contra Napoleón...”⁷⁸

Así, Domínguez Mota y Calvo Nicolau⁷⁹ señalan que en México aparece por primera vez el Impuesto Sobre la Renta el 20 de julio de 1921, siendo Presidente Constitucional el General Álvaro Obregón y Secretario de Hacienda don Adolfo de la Huerta, fue publicada la llamada Ley del Centenario en la cual se estableció un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. No fue una ley de carácter permanente; sólo tuvo un mes de vigencia. La ley se dividía en cuatro capítulos denominados “cédulas” y gravaba las utilidades comerciales e industriales, los salarios e ingresos del trabajo independiente y las inversiones de capital.

“El producto obtenido con motivo de este impuesto transitorio, sería destinado a la adquisición de barcos para la marina mercante nacional y a la realización de obras para el mejoramiento de los puertos”.⁸⁰

“La base del impuesto coincidía con el objeto del mismo: el ingreso o ganancia bruta obtenida en agosto de 1921. Con motivo de que el impuesto se determinó sobre los

⁷⁸ MARAGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* p. 67.

⁷⁹ DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Estudio del Impuesto Sobre la Renta de las Empresas para 1973*, 2ª ed., corregida y aumentada, Editorial Dolca Editores, México, 1974, p. 27.

⁸⁰ *Idem*, p. 29.

ingresos o ganancias brutas, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad contributiva”.⁸¹

Cabe mencionar las leyes del Impuesto Sobre la Renta que tuvieron vigencia en México conforme lo apunta el magistrado Flores Zavala:

- “1. Ley de 20 de julio de 1921, que estableció el llamado Impuesto del Centenario.
2. Ley de 21 de febrero de 1924, llamada “Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas”. Su Reglamento de 21 de febrero de 1924.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925 y sus Reglamentos de 22 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935. (Por primera vez se le llamó Ley del Impuesto Sobre la Renta).
4. Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos, de 31 de julio de 1931. Su Reglamento de 31 de julio de 1931.
5. Ley del Impuesto sobre Ausentismo, de 14 de febrero de 1934. Su Reglamento de 31 de octubre de 1934.
6. Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales, de 29 de agosto de 1936. Su Reglamento de 9 de septiembre de 1936.

⁸¹ CALVO NICOLAU, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, Tomo I, Editorial Themis, México, 1996, p. 191.

7. Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el Superprovecho, de 27 de diciembre de 1939.
8. Ley del Impuesto Sobre la Renta, de 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento de 31 de diciembre de 1941.
9. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948. Reglamento del artículo segundo de esa Ley, de 20 de abril de 1949.
10. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 y su Reglamento de 30 de enero de 1954. Reglamento relativo a la tasa complementaria sobre ingresos acumulados de 30 de mayo de 1962.
11. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964.
12. Tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias de 30 de diciembre de 1976 publicada en la misma fecha. Derogada el 1° de enero de 1979.
13. Reglamento de la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias de 6 de abril de 1977, derogado el 1° de enero de 1979.
14. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de 30 de septiembre de 1977, reformado el 27 de enero de 1978”.⁸²

Además de las leyes mencionadas por el notable tratadista, tenemos las siguientes:

15. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980 y su Reglamento de 29 de febrero de 1984.
16. Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1° de enero de 2002 y su Reglamento de 17 de octubre de 2003.

⁸² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* pp. 432-433.

Respecto de los regímenes fiscales, Domínguez Mota y Calvo Nicolau⁸³ señalan que las leyes que se estructuran bajo el régimen cédular contienen diversos capítulos o cédulas que gravan en forma independiente cada uno de los diferentes tipos de ingresos que obtenían las personas físicas o morales. Es decir, atiende a la fuente de ingreso, haciendo caso omiso de la persona que lo obtiene.

Una ley estructurada bajo un sistema global atiende fundamentalmente para fines del gravamen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dio origen. Esto significa, por ejemplo, que al legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el contribuyente y que modificó su patrimonio.

Desde el punto de vista de control y manejo de ambos sistemas, el sistema cédular es más complejo debido a que cada impuesto se determina por separado y también porque se aplican las tarifas respectivas en forma independiente. El sistema global tiene una mecánica más sencilla tanto para el control por parte de las autoridades fiscales como para los causantes en su aplicación, porque únicamente se requiere acumular todos los ingresos para calcular un solo impuesto.

Hasta el 31 de diciembre de 1964, el Impuesto Sobre la Renta había sido esencialmente cédular, esto es que clasificaba a los causantes en distintas cédulas según el origen de su renta.

⁸³ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Op. Cit.* pp. 13-15.

Al respecto, el maestro Flores Zavala⁸⁴ señala que la Ley que entró en vigor el 1º de enero de 1965 transformó esencialmente la estructura del Impuesto Sobre la Renta, la cual constaba de cuatro Títulos; el Primero contenía las Disposiciones Preliminares. El Título Segundo se refería al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas. El Tercero, al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas. Finalmente el Título Cuarto se refería al Impuesto al Ingreso de las Asociaciones y Sociedades Civiles.

De 1965 a la fecha se han dado cambios interesantes para lograr una ley global, siendo los años en que se han hecho las principales reformas en: 1965, 1979 y 1981, ésta última reestructuró por completo la ley, pudiendo denominarla la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta,⁸⁵ si bien es cierto que para algunos autores el cambio de régimen cedular al régimen global se dio en 1965 es en 1981 cuando efectivamente se consolida el referido cambio.

Actualmente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable es la de 2002, la cual, tiene por finalidades las de ampliar la base, evitar la evasión y elusión fiscales, así como lo señala la Cámara de Diputados a través del Centro de Estudios de Finanzas Públicas, "... avanzar en la adopción de un nuevo marco tributario, eficiente, equitativo, moderno y competitivo, que busque la garantía de la equidad en la distribución de la carga fiscal, el fortalecimiento de la competitividad del aparato productivo, la reducción de los costos de

⁸⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* pp. 433-434.

⁸⁵ JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo. *Op. Cit.* p. 30.

cumplimiento y garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes”,⁸⁶ objetivos que desafortunadamente no se han alcanzado y adolece de deficiencias que vale la pena referir; la primera de ellas consiste en que causó incertidumbre al contribuyente por haber entrado en vigor el mismo día de su publicación, circunstancia que acarrea a los destinatarios de la Ley inseguridad jurídica en virtud de que no conocen las disposiciones fiscales que están obligados a cumplir, por otro lado, la publicación del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue realizada el 17 de octubre de 2003, es decir, un año y diez meses después de iniciada la vigencia de la Ley de 2002, lo cual trajo como consecuencia un sin número de inconsistencias toda vez que correlativamente entre la nueva Ley de 2002 y el Reglamento de 29 de febrero de 1984 se hacía remisión a artículos ya derogados, reformados, adicionados o de diferente numeral causando con ello incertidumbre jurídica.

3.3 Concepto de Renta

En lo que al concepto de *Renta* se refiere el Diccionario Jurídico Mexicano señala lo siguiente: “Renta. Del latín *reddita*, utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra”.⁸⁷

“Una nota distintiva entre el concepto de *renta* y el de *ingreso* es que el primero es genérico y el segundo es una especie de aquél. Esto es, se entiende por renta la suma

⁸⁶ Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, “*La Nueva Ley del ISR 2002. Características y Comparativo con la Ley de ISR 2001.*”, febrero de 2002, en la página, <http://www.cefp.org.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0082002a.pdf> p. 5.

⁸⁷ Diccionario Jurídico Mexicano, 12ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, México, 1998.

de todos los ingresos, por lo que la renta de una persona es global y puede estar integrada por la suma de ingresos provenientes de diversas fuentes. Así, si bien en algunos contextos puede usarse renta como sinónimo de ingreso, conviene precisar para mayor claridad que este último, es parte de aquél, por lo que el sinónimo específico de renta es ingreso global”.⁸⁸

Como atinadamente señala Arturo De la Cueva, “El término de impuesto sobre la renta es entre nosotros una reminiscencia de la economía agrícola y de la época colonial. En efecto hoy día, el término renta en sentido económico y particularmente impositivo, hace referencia al ingreso y por ello nominalmente ha sido sustituido, precisándose su carácter de impuesto al ingreso”.⁸⁹

El autor Flores Zavala escribe acerca del concepto que nos ocupa lo siguiente: “Se llama *renta*, al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo. Puede distinguirse para los efectos impositivos la *renta bruta*, que es el ingreso total percibido sin deducción alguna... *renta neta*, es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos y la *renta libre*, que queda cuando después de deducir de los ingresos brutos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto”.⁹⁰

⁸⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, *Op. Cit.*

⁸⁹ DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 1999, p. 154.

⁹⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, *Op. Cit.* p. 431.

Abundando en tales conceptos, Porras y López nos dice: “*Renta contable*, es aquella que se obtiene después de haber efectuado las deducciones que enseña la técnica de la contabilidad, en tal situación estaríamos frente a la utilidad contable. *Renta fiscal o legal*, es aquella que se obtiene aplicando las deducciones limitativamente autorizadas por la Ley, en dicha situación estaríamos ante la utilidad fiscal. El concepto de renta fiscal corresponde, por analogía, al concepto de frutos o productos del derecho civil”.⁹¹

El mismo autor escribe que “... El vocablo *renta* tiene varios significados, aplicables a los frutos obtenidos de la tierra, como lo impusiera David Ricardo y los Fisiócratas. En otra acepción como la comprende una gran mayoría de personas, es la referida al pago por el arrendamiento de la casa-habitación. En un tercer significado en el sentido fiscal, tal como se expone en... la Ley del Impuesto Sobre la Renta: utilidad”.⁹²

Por su parte, Pérez de Ayala⁹³ nos ofrece definiciones de renta como materia imponible atendiendo a diversas teorías:

Formalmente *renta*, es el resultado de restarle a los ingresos brutos del período que se obtuvieron por bienes, servicios, dividendos, intereses, venta de títulos, valores y nuevos préstamos, la suma de los gastos productivos, pagos por intereses, devolución de créditos, pagos por la adquisición de títulos valores y en concepto de préstamos y el

⁹¹ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* p. 18.

⁹² *Idem*, p. 17.

⁹³ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la Técnica de los Impuestos*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1978, pp. 39-42.

cambio positivo en la cantidad de dinero en efectivo, así como la suma de la inversión neta real y financiera.

Materialmente el concepto de renta tiene diversas acepciones, a saber:

Primera. *Renta* es la riqueza que en un intervalo dado de tiempo ingresa, deducidos los gastos, en la economía del contribuyente, en adición al capital poseído por el mismo contribuyente, al principio de ese mismo intervalo de tiempo. (Teoría de la renta definida en función del incremento patrimonial).

Segunda. *Renta* es la riqueza que, deducidos los gastos en un intervalo dado de tiempo separa el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de las cosas poseídas por él. En esta acepción es renta sólo el ingreso real o monetario que se deriva de una fuente estable, permanente y productiva.

Tercera. *Renta* es la riqueza que disfruta el contribuyente de un modo efectivo, en un intervalo dado de tiempo, consumiéndola (Teoría de la renta gastada o consumida).

Las leyes en sus inicios no ofrecieron un concepto legal de renta, simplemente se limitaron a especificar la fuente de la renta. Fue en el artículo 2º de la ley del 18 de marzo de 1925 que se define por primera vez el concepto de ingresos, de la siguiente manera: "... Por ingreso se entenderá para los efectos de esta Ley, toda percepción en efectivo, en valores o en crédito que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de

esta Ley, modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe. No se conceptuará como ingreso, las percepciones habidas por concepto de nuevas aportaciones de capital y siempre que estas aportaciones no procedan de utilidades obtenidas en el año de la imposición. A diferencia de Leyes posteriores, que no lo hicieron, este ordenamiento legal asimila los vocablos *ganancias* con el de *ingresos*”.⁹⁴

En la Ley del 31 de diciembre de 1941 se disponía que el Impuesto Sobre la Renta gravaría “... las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que, por alguno de los conceptos específicos en la Ley, modificaran el patrimonio del causante”.⁹⁵

La Ley del 31 de diciembre de 1953 disponía que el Impuesto Sobre la Renta gravaría “... los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en los términos del mismo ordenamiento. Definía al ingreso como toda clase de rendimiento, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción en efectivo, en valores, en especie o en crédito, que modifique el patrimonio del contribuyente...”.⁹⁶

⁹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen V, México, p. 43.

⁹⁵ *Idem*, p. 51.

⁹⁶ *Idem*, p. 57.

A ese respecto, Porras y López⁹⁷ explica los caracteres específicos del Impuesto Sobre la Renta, a saber;

a) El término “ingresos” en plural tiene un doble significado: genérico y específico, en el primero significa toda clase de rendimientos, utilidad ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario, salario, valores y en general cualquier percepción que modifique el patrimonio del contribuyente. En su significado específico, legal, los ingresos pueden ser en efectivo, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente.

b) Los ingresos en efectivo. No es propio en la ciencia, y el Derecho Fiscal lo es, el uso de metáforas, pues el lenguaje debe ser recto, exacto. Ahora bien “el efectivo” se interpreta como “dinero”, “moneda” que económicamente es una mercancía de equivalente general en la vida de los negocios y en el Derecho Fiscal. Tal sería la venta de mercancía de contado, en efectivo, es decir en dinero.

c) El ingreso puede ser en “especie”, es decir, se trata de “la dación en pago”, v.gr., una empresa en vez de recibir “el efectivo o sea el dinero”, recibe una cosa.

d) El crédito es un bien intangible que llegado el caso modifica el patrimonio del contribuyente. El crédito es la entrega de un bien presente por otro futuro, tal sucede con la venta a plazo.

⁹⁷ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* pp. 12-13.

e) En un sentido contable los ingresos aumentan el activo como consecuencia de las operaciones que ejecuta la empresa; Mancera Hermanos afirma: “Ingreso contable es toda percepción en efectivo, aun cuando no represente ganancia.” Hemos visto que los ingresos pueden ser materiales e inmateriales, en otras palabras, puede significar entradas o no existir éstas objetivamente hablando en caja, bancos, almacenes, etcétera.

f) Los ingresos netos se obtienen aplicando a los ingresos brutos, las deducciones autorizadas por ley.

El 31 de diciembre de 1978 el congreso de la Unión aprobó la iniciativa del Ejecutivo Federal para reformar en forma sustancial la Ley del Impuesto Sobre la Renta. La reforma modificó el artículo 1º de la Ley, en la definición del ingreso quedando de la siguiente manera:⁹⁸

El Impuesto Sobre la Renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito:

- 1) Que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.
- 2) Que obtengan las personas físicas.
- 3) Que perciban las asociaciones o sociedades de carácter civil.

⁹⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980*, Op. Cit., pp. 76-77.

Como se desprende de la lectura del artículo primero y cuarto de la Ley vigente, el objeto del Impuesto Sobre la Renta recae sobre los ingresos, provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Y de la interpretación del artículo 106 perteneciente al Título IV de las Personas Físicas, y de los preceptos del mismo Título que determinan la base gravable advertimos que la Ley grava los ingresos que se perciban en efectivo, bienes, crédito y servicios, cuando modifique el patrimonio del contribuyente.

Finalmente, De la Garza escribe que; “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”.⁹⁹

3.4 Sujetos del Impuesto Sobre la Renta

Conforme lo señala el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente son sujetos obligados a contribuir, las personas jurídicas que se sitúen en alguna de las siguientes hipótesis normativas:

A) Persona física o persona moral residente en México, respecto de todos los ingresos que obtenga independientemente de la ubicación de la fuente de riqueza de donde provenga.

⁹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano, Op. Cit.* p. 365.

B) Persona física ó persona moral residente en el extranjero, y obtenga ingresos provenientes de un establecimiento permanente en México.

C) Persona física o persona moral residente en el extranjero, y obtenga ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

El criterio de vinculación que obliga al contribuyente a pagar el Impuesto Sobre la Renta con motivo de la percepción de ingresos es la *residencia* del sujeto. Tratándose de residentes en el extranjero las condicionantes para tener la calidad de sujeto pasivo son las de: tener un establecimiento permanente en el país, o bien, que la ubicación de la fuente de riqueza se sitúe en el país, respecto de los ingresos provenientes de los mismos. Es importante mencionar que en la causación del impuesto carece de relevancia la nacionalidad del sujeto pasivo.

3.5 Características del Impuesto Sobre la Renta

Con la finalidad de subrayar la importancia del Impuesto Sobre la Renta por sus características, consideramos necesario presentar algunas clasificaciones de los impuestos, a lo cual tenemos que:

Adolfo Arrijo Vizcaíno¹⁰⁰ analiza dos de las principales clasificaciones doctrinarias de las contribuciones, y que resulta conveniente estudiar para una mayor comprensión en virtud que el impuesto de referencia participa de tales características.

La primera clasificación la denomina “*tradicional*”, toda vez que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen emplear los especialistas en la materia; la segunda la llama “*moderna*”, en consideración a la influencia de los principios económicos desarrollados por Harold M. Sommers, los cuales reflejan el sentir de las corrientes actuales.

3.5.1 Clasificación Tradicional

La clasificación “*tradicional*” a su vez admite subdivisión de los impuestos en: directos e indirectos, reales y personales, finalmente, generales y especiales.

El prestigiado especialista Arrijo Vizcaíno, escribe que; “Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Margain Manautou: En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como

¹⁰⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 513.

Einaudi, Sommers, Hugo Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: *que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...*¹⁰¹

En síntesis podemos decir que los impuestos directos son aquellos que tienen por objeto gravar las utilidades o rendimientos; y los indirectos son los que inciden sobre los ingresos derivados de operaciones de consumo. El principal exponente de los primeros es el Impuesto Sobre la Renta y en el caso de los segundos el mejor representante es el Impuesto al Valor Agregado.

Continuando con la exposición que nos ofrece Arrijo Vizcaíno, acerca de la subdivisión de las contribuciones perteneciente a la clasificación *tradicional*, debemos entender por impuestos reales, "... aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona (física o moral) y una cosa o un bien. Se les llama *reales* debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Así, el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar, bimestralmente a la Tesorería del Distrito Federal".¹⁰²

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

¹⁰¹ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 514.

¹⁰² *Idem*, p. 515.

“Por otra parte, por tributos personales debemos entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales. En ese sentido, la gran mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal tiene el carácter de personales, ya que, salvo verdaderas excepciones, como es el caso del impuesto predial o el de las contribuciones especiales o de mejoras, el propósito de toda contribución es, precisamente, el de incidir sobre los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos de las personas”.¹⁰³

Finalmente otra de la subdivisión de los impuestos los clasifica en: impuestos generales y en impuestos especiales; los primeros “... gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica...”.¹⁰⁴ Como ejemplo de los primeros tenemos al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado, y de los segundos el Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Contribuciones de Mejoras, entre otros.

¹⁰³ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 515

¹⁰⁴ *Idem*, p. 516.

3.5.2 Clasificación Moderna

El prestigiado especialista de la Universidad de Chicago, Harold M. Sommers, citado por Arrijo Vizcaíno, considera importante destacar el impacto o efecto en el establecimiento de las contribuciones que ocasionan a la economía nacional, de modo que:

Para Harold H. Sommers existen cuatro clases fundamentales de impuestos, a saber: "... sobre bienes, sobre servicios, sobre ingresos y sobre riquezas; y del manejo que de los mismos se haga por el legislador hacendario dependerá tanto la justicia de la imposición como el efecto económico neto en el Erario Público...".¹⁰⁵ Los que clasifica en dos grupos: impuestos sobre bienes y servicios, los cuales participan de las características de los impuestos indirectos, y los impuestos sobre ingresos y riquezas.

La clasificación que divide a los impuestos que recae sobre los bienes y mercancías que se expendan al público, así como los servicios que les prestan, es decir, tal clasificación atiende según a la materia imponible que se grave, como son el consumo de bienes y servicios, el ejemplo por excelencia del impuesto al consumo, es el Impuesto al Valor Agregado.

El destacado profesor Harold M. Sommers, considera respecto de los impuesto que recaen sobre bienes y servicios que "... esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y, por tanto, participan de todas sus características

¹⁰⁵ SOMMERS, Harold M. citado por ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 517.

negativas: son injustos desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada *espiral inflacionaria*, que no es otra cosa que una carrera desaforada entre precios y salarios. Pero a pesar de sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público: incrementan en forma casi inmediata la recaudación. De ahí que, pese a las justificadas críticas que se les puede formular, cuenten en la actualidad, y posiblemente en el futuro cercano, con gran aceptación por parte de los gobiernos”.¹⁰⁶

“Para el financiero los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de éstos puede alcanzarse a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, sino imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos y para el ministro de Hacienda que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas...”¹⁰⁷

¹⁰⁶ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 518.

¹⁰⁷ *Idem.*

Respecto a la otra clasificación que agrupa a los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, Arrijo Vizcaíno citando a Sommers, dice que: "... aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Considera, con justa razón, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no sólo se ajustan al principio clásico de proporcionalidad, sino que no producen, por regla general, los efectos inflacionarios que son característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios. Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, al no recaer a fin de cuentas en el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida. Por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias o riquezas de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más posea tribute en mayor medida; no existiendo, en consecuencia, esa injusta igualdad propia de los impuestos al consumo, los que originan que todo aquél que adquiera mercancías o reciba la prestación de un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo independientemente de su mayor o menor capacidad económica".¹⁰⁸

Finalmente Arrijo Vizcaíno, considera que: "Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto Sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a base de tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional. No obstante tan loables finalidades, no es posible apreciarlas en el Impuesto al Valor Agregado, el que, como típico impuesto indirecto, está destinado a gravar actos de consumo, no con propósitos de justicia

¹⁰⁸ ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* pp. 519-520.

tributaria, sino con la finalidad menos altruista, pero más pragmática, de procurar al Erario Federal, así sea a costa de agudos problemas inflacionarios, ingresos rápidos y abundantes. De ahí que Sommers sostenga que las economías de las modernas Haciendas Públicas se debaten en una lucha de impuestos indirectos versus impuestos directos, es decir, entre la necesidad económica y la justicia tributaria...”.¹⁰⁹

En lo que a este tema se refiere, el distinguido especialista Hugo B. Margáin comenta que “Para corregir las injusticias a que necesariamente conduce una política fiscal basada en impuestos indirectos, los tratadistas de Derecho Público y los economistas han venido pugnando por gravar, en lugar de un hecho determinado, los rendimientos provenientes de las múltiples actividades del hombre y del capital, de una manera general y justa”.¹¹⁰

Tomando como base las ideas expuestas en los párrafos precedentes, estamos en condiciones de precisar las características del Impuesto Sobre la Renta, a saber: es un impuesto directo, en virtud de que su objeto es gravar las utilidades o rendimientos; es personal, toda vez que incide en los rendimientos obtenidos por las personas físicas o morales provenientes de las actividades productivas; es además general, puesto que grava diversas actividades económicas. Por último, podemos comentar que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto a la riqueza, en donde al incidir sobre utilidades y rendimientos tiende hacia la verdadera redistribución de la riqueza. De lo anterior concluimos que el

¹⁰⁹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Op. Cit.* p. 520.

¹¹⁰ SHCP, Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, *Compilación de leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*, México 1957, pp. VIII-IX.

multicitado impuesto es a todas luces el ingreso que percibe el Estado con mayor justicia fiscal.

3.6 El Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas con Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales

Con la finalidad de ubicar el lugar que guarda el tema que nos ocupa en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente (en adelante la Ley o LISR), consideramos necesario transcribir la estructura que tiene la misma:

ESTRUCTURA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I	DISPOSICIONES GENERALES
TÍTULO II	DE LAS PERSONAS MORALES
TÍTULO III	DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS
TÍTULO IV	DE LAS PERSONAS FÍSICAS
TÍTULO V	DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL
TÍTULO VI	DE LOS TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES
TÍTULO VII	DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En lo tocante a las disposiciones que interesan a las Personas Físicas, señalamos que: el Título I, contiene disposiciones generales aplicables tanto a Personas Físicas como Personas Morales. En el Título IV, se establecen disposiciones relativas a los

conceptos de ingresos que pueden obtener las Personas Físicas residentes en México para efectos fiscales y las Personas Físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente ubicado en el territorio nacional. En el Título VII, se señala los estímulos fiscales tanto para Personas Físicas como Morales.

Como se desprende de la estructura de la Ley, en términos de sujetos obligados a cumplir con los preceptos la misma se divide en: Personas Morales, Personas Morales con fines no lucrativos, Personas Físicas y Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Para efectos de nuestro estudio sólo nos interesa el Título IV, referente a las Personas Físicas, por lo que consideramos pertinente presentar la estructura del Título IV aplicable a las Personas Físicas:

ESTRUCTURA DEL TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS

DISPOSICIONES GENERALES

CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO

CAPÍTULO II DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

SECCIÓN I DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

SECCIÓN II DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

SECCIÓN III DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

- CAPÍTULO III DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES
- CAPÍTULO IV DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES
- CAPÍTULO V DE LOS INGRESOS POR ADQUISICIÓN DE BIENES
- CAPÍTULO VI DE LOS INGRESOS POR INTERESES
- CAPÍTULO VII DE LOS INGRESOS POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS
- CAPÍTULO VIII DE LOS INGRESOS POR DIVIDENDO Y EN GENERAL POR LAS GANANCIAS DISTRIBUIDAS POR PERSONAS MORALES
- CAPÍTULO IX DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS
- CAPÍTULO X DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES
- CAPÍTULO XI DE LA DECLARACIÓN ANUAL

Tomando como base la estructura expuesta, apuntamos que: en los primeros ocho Capítulos se aprecian diferentes conceptos de ingresos que pueden obtener las personas físicas, en el Capítulo IX se señalan los ingresos distintos a los mencionados en los capítulos anteriores. El Capítulo X, se refiere a los requisitos de las deducciones, el cual únicamente se aplicable a los ingresos previstos en los Capítulos III, IV y V, ya que para los ingresos por actividades empresariales y profesionales, le son aplicables los requisitos de las deducciones de las personas morales, previstos en los artículos 31 y 32 de la LISR. Finalmente en el Capítulo XI, se establecen las reglas para el cálculo del impuesto anual de las personas físicas, así como de la presentación de la declaración respectiva.

3.6.1 Sujetos

Conforme lo señala el Título IV de las Personas Físicas, en las Disposiciones Generales, artículo 106 de la Ley, son sujetos obligados al pago del impuesto, las Personas Físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las Personas Físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Para una mayor comprensión e introducción al último tema de nuestro estudio, es necesario hacer un breve análisis de la Sección I, De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, y Sección II, Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, ambos del Capítulo II, De los ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales.

Comenzaremos por mencionar los sujetos obligados a tributar conforme a la Sección I, estos son: las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, así como, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades mencionadas.

En atención a lo dispuesto por el artículo 120 de la Ley, además de señalar los sujetos obligados al impuesto conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, se dice lo que debemos entender por: *ingresos por actividades empresariales e ingresos por la prestación de un servicio profesional*; por los primeros se entenderán los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; y por los segundos las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no sean considerados ingresos por salarios ni asimilados a salarios.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación señala lo que debemos entender por *actividades empresariales*, a saber:

Comerciales. Son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

Industriales. Entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

Agrícolas. Comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Ganaderas. 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.

Pesca. Incluye 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.

Silvícolas. 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.

Para evitar confusiones estimamos necesario precisar los conceptos de “empresa” y “establecimiento permanente”, de acuerdo con el mismo artículo del Código Fiscal de la Federación: por el primero, entendemos la persona física o moral que realice actividades empresariales, ya sea directamente, a través de fideicomisos o por conducto de terceros; por el segundo, se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen parcial o totalmente, las actividades empresariales.

En lo tocante a los ingresos acumulables del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, es oportuno indicarlos con la finalidad de acentuar la complejidad y extensión de éste respecto al de Pequeños Contribuyentes.

3.6.2 Ingresos acumulables

En el artículo 121 de la Ley, se define lo que se consideran ingresos acumulables:

- Los ingresos derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.
- Las condonaciones, quitas o remisiones.
- Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar.
- Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros.
- Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros.
- Las cantidades derivadas de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores y de afores.
- Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.
- Los obtenidos por la explotación de obras de derechos de autor.
- Intereses.
- Devoluciones, descuentos o bonificaciones.
- La ganancia derivada de la enajenación de activos.
- Los ingresos determinados presuntivamente por la autoridad fiscal.

Los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos, esto es cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando

aquéllos correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago, o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. En el caso que se perciba en cheque, se considera percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando el contribuyente transmita el cheque a un tercero, excepto cuando se transmita en procuración. Tratándose de enajenación de bienes que se exporten, el ingreso se acumulará cuando efectivamente se perciba, en el caso de que no se perciba deberá acumularse a los doce meses siguientes en que se haya exportado.

3.6.3 Deducciones autorizadas

Las deducciones autorizadas para este Régimen son las siguientes:

- Devoluciones, descuentos o bonificaciones, siempre que se hubiera acumulado el ingreso correspondiente.
- Erogaciones hechas con motivo de adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados.
- Gastos
- Inversiones
- Intereses
- Cuotas pagadas por los patrones al IMSS

- Pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales

- Por último, podrán optar por deducir el 8% de la utilidad que resulte de restar a los ingresos obtenidos, las deducciones autorizadas, sin que exceda de \$25,000.00, en substitución de la deducción de los gastos menores que se señalen en el Reglamento de la Ley.

3.6.4 Fórmula para determinar el impuesto provisional

De conformidad con el artículo 127 de la Ley, la fórmula para determinar el pago provisional mensual a cuenta del impuesto anual, es la siguiente:

A los ingresos acumulables obtenidos en el período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, deberá restarle las deducciones autorizadas en el mismo período, dando como resultado la utilidad fiscal, al cual deberá restársele la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) pagada en el ejercicio, así como el monto de \$6,333.33 por cada uno de los meses a los que corresponda dicho período, y en su caso las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieren disminuido.

El monto de \$6,333.33 llamado de exclusión general, en ningún caso excederá de la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas. Los contribuyentes que además perciban ingresos por salarios y en general

por la prestación de un servicio personal subordinado, determinará el pago provisional, sin efectuar la exclusión general por cada uno de los meses a los que corresponda el período del pago.

Al resultado que se obtenga llamada base gravable, se le aplicará la tarifa (actualizada) del artículo 113 de la Ley, es importante recordar que las autoridades fiscales realizarán las operaciones aritméticas para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Una vez que se aplicó la tarifa del artículo 113, da como resultado el pago provisional, al cual se le restarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad, finalmente dando como resultado el impuesto a pagar, el cual deberá realizarse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago. Podemos ilustrar la fórmula para determinar el pago provisional mensual como sigue:

	Ingresos
-	Deducciones
	<hr/>
	Utilidad fiscal
-	Exclusión general \$6,333.33 ó la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas sin que exceda de dicho monto.
-	PTU
-	Pérdida Fiscal
	<hr/>
	Base gravable
x	Tarifa del artículo 113 actualizada
	<hr/>
	Pago provisional del mes
-	Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
	<hr/>
	Impuesto a pagar

3.6.5 Ingresos esporádicos

Según lo dispuesto por el artículo 128 de la Ley, para determinar el pago provisional a cuenta del impuesto anual, quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, y no obtengan otros ingresos por actividades empresariales, cubrirán el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas. Respecto a la declaración anual, deberán presentarla en los términos del artículo 177 de la Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.

3.6.6 Fórmula para determinar el impuesto anual

Conforme lo señala el artículo 130 de la Ley, el impuesto anual se determinará atendiendo a las siguientes reglas:

Primero, deberá determinarse la *utilidad gravable* de la siguiente manera; a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales correspondientes al ejercicio, se les disminuirán las deducciones autorizadas por el mismo período, determinando así la utilidad fiscal, a la

cual se le disminuirá la PTU pagada en el ejercicio, y en su caso, la pérdida fiscal pendiente de aplicar de ejercicios anteriores, dando como resultado la utilidad gravable determinada conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, la cual servirá para determinar el impuesto anual global.

Con la finalidad de explicar con mayor claridad los pasos a seguir para determinar el impuesto anual, expresamos la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos acumulables por actividades empresariales o prestación de servicios profesionales del ejercicio} \\
 - \text{Deducciones autorizadas por el mismo ejercicio} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal} \\
 - \text{PTU pagada en el ejercicio} \\
 \hline
 \text{Resultado} \\
 - \text{Pérdida Fiscal} \\
 \hline
 \text{Utilidad gravable}
 \end{array}$$

Segundo, conforme lo señala el artículo 177 de la Ley, las personas físicas calcularán el impuesto anual, de la siguiente manera: a los ingresos acumulables que obtenga el contribuyente en el ejercicio por concepto de salarios y prestación de un servicio personal subordinado, por arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, por intereses, por dividendos y otros ingresos, los disminuirá con las deducciones autorizadas por cada concepto y al resultado que obtenga le sumará la utilidad gravable determinada conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, y a éste resultado se le disminuirán las deducciones personales contenidas en el artículo 176 de la Ley. A la cantidad que se obtenga se le disminuirán \$76,000.00 ó en su caso, la cantidad por la que se haya optado en los términos del artículo 113 de la

Ley. A la base gravable que se obtenga se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 177 de la Ley, dando como resultado el impuesto a pagar.

En ningún caso la exclusión general excederá de la cantidad que resulte de disminuir a la suma de los ingresos acumulables obtenidos más la utilidad gravable determinada conforme a la Sección I ó Sección II del Capítulo II, las deducciones autorizadas a que se refiere el artículo 176 de la Ley.

Tercero, contra el impuesto anual calculado conforme al artículo 177 de la Ley podrán acreditarse, en su caso, el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario, así como, el importe de la reducción del 46.67% al impuesto determinado tratándose de contribuyentes que se dedique exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, conforme lo dispone el artículo segundo inciso d) transitorio de las disposiciones de vigencia temporal 2005.

Adicionalmente podrán acreditarse el Impuesto Sobre la Renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, el Impuesto Sobre la Renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades y la cantidad que resulte de aplicar sobre el ingreso acumulable que obtenga como condómino o fideicomisario de un bien inmueble la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la ley.

En síntesis la fórmula para determinar el impuesto anual global de las personas físicas podemos expresarla como sigue:

		Ingresos acumulables (Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX)
-		Deducciones autorizadas en dichos Capítulos
		Resultado
+		Utilidad gravable determinada conforme a la Sección I ó II, del Capítulo II
		Resultado
-		Deducciones personales (art. 176)
		Resultado
-		\$76,000.00 ó cantidad por la que se haya optado conforme al art. 113 (exclusión gral)
		Base gravable
x		Tarifa del artículo 177
		Impuesto
-		Pagos provisionales e impuestos acreditables (fracciones I y II, art. 177)
		Impuesto a pagar

Debemos recordar que la estructura del Impuesto Sobre la Renta es global, lo que quiere decir que las personas físicas que obtengan ingresos en un ejercicio fiscal, a excepción de los exentos y los que hayan pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

3.6.7 Obligaciones

Las personas físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, además de otras obligaciones deberán cumplir con las siguientes:

1. Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

2. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Las personas físicas que únicamente presten servicios profesionales llevarán un solo libro de ingresos, egresos, registro de inversiones y deducciones.

3. Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda "efectos fiscales al pago".

Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.

Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.

4. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.

5. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

6. En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

7. Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la siguiente información:

- El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero

- El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el punto anterior.

- De las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores, no se encuentran obligados a proporcionar dicha información cuando hubiese realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00.

- De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el

extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de la Ley.

- De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

Tratándose de éstas declaraciones y de la información sobre las personas a las que les hayan entregado los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

8. Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de la Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 del mismo ordenamiento, y en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

9. Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado deberán cumplir con las obligaciones que establecen el Capítulo I del Título IV.

10. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información que se refiere a las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior.

11. Obtener y conservar la documentación comprobatoria tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el

extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Lo previsto en esta obligación no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de la Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

12. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de la Ley, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió conforme al citado artículo 220, el ejercicio en el que se aplicó la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceda de \$10'000,000.00 podrán aplicar las facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

3.7 Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales

En términos de lo dispuesto por el artículo 134 de la Ley, las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00, podrán optar por pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme al Régimen Intermedio de las Actividades Empresariales.

Se considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de las Actividades Empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos representen por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables, disminuidos los ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Los contribuyentes que tributen bajo este Régimen, además de cumplir con las obligaciones del Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, tendrán las siguientes:

1. Llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad a que están sujetos los del Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales.

2. Podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades. En lugar de expedir comprobantes por cada una de las parcialidades.

3. Los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00 sin que en dicho ejercicio excedan de \$4'000,000.00 están obligados a tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal. Las operaciones que realicen con el público en general deberán registrarse en dichas máquinas, equipos o sistemas, los que deberán mantenerse en todo tiempo en operación. Además de presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de la Ley.

No están obligados a:

- Formular estados de posición financiera y levantar inventarios de existencia.
- Presentar información tratándose de: préstamos que hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero y por las operaciones de financiamiento; las operaciones efectuadas en el ejercicio con clientes y proveedores; las personas que les hubiere efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de las personas a las que les hubiere otorgado donativos; las personas a las que les haya entregado los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Los contribuyentes que tributen en el Régimen Intermedio, en lugar de aplicar las reglas para determinar las deducciones por inversiones pertenecientes al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, deberá estar a lo siguiente: deducirá las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos, excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, los que deberán deducirse en los términos de las reglas aplicables a las inversiones deducibles para las personas morales.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar las facilidades que emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

De acuerdo con lo señalado por el artículo 136 Bis de la Ley, los contribuyentes que tributen bajo el Régimen Intermedio, deberán efectuar los pagos mensuales mediante declaración, que presentaran a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, ante las oficinas autorizadas por la Entidad Federativa en la cual obtengan sus ingresos.

La fórmula para determinar el pago mensual del Régimen Intermedio sigue las mismas reglas de los contribuyentes que tributan conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, con la diferencia de que al resultado que se obtenga conforme el artículo 127 de la Ley, se le aplicará la tasa de 5%.

Como lo hemos venido expresando la fórmula para determinar el impuesto mensual a pagar del Régimen Intermedio es la siguiente:

	Ingresos
-	Deducciones
	<hr/>
	Utilidad fiscal
-	Exclusión general \$6,333.33 ó la cantidad que resulte de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas sin que exceda de dicho monto.
-	PTU
-	Pérdida Fiscal
	<hr/>
	Base gravable
x	Tarifa del artículo 113 actualizada
	<hr/>
	Pago provisional del mes
-	Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
	<hr/>
	Resultado
x	Tasa del 5%
	<hr/>
	Impuesto a pagar

El pago mensual de este Régimen se podrá acreditar contra el pago provisional determinado en el mismo mes conforme al artículo 127 de la Ley. En el caso de que el impuesto determinado conforme al citado precepto sea menor al pago mensual que se determine conforme a éste Régimen, los contribuyentes únicamente enterarán el impuesto que resulte conforme al citado artículo 127 de la Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

En el caso de que los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, efectuarán los pagos mensuales a cada entidad federativa en la proporción que represente los ingresos de dicha Entidad Federativa respecto del total de sus ingresos. Los pagos mensuales serán acreditables contra el impuesto del ejercicio.

Una vez analizada la importancia y las cualidades del impuesto que nos ocupa, así como el breve estudio que hicimos del Régimen del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas con Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, y el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, procedemos al análisis del Régimen de Pequeños Contribuyentes, tema principal del presente estudio.

CAPÍTULO CUARTO

RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

4.1 Antecedentes de Pequeños Contribuyentes

Como lo señala Luis Antonio Espinosa Campos,¹¹¹ formalmente el Régimen de Pequeños Contribuyentes surgió en el año de 1998, siendo una forma de tributación para las personas físicas de escasos recursos, que no necesitan una contabilidad tan compleja como la de las sociedades mercantiles, además de complicadas obligaciones por cumplir.

Ahora bien, conocemos con el nombre de Régimen de Pequeños Contribuyentes desde 1998, pero en la Ley del Centenario de 1921 es en donde encontramos sus antecedentes más remotos, ya que es en esta fecha que por primera vez en México se gravaron los ingresos o ganancias brutas procedentes de la actividad del comercio, industria y ganadería.

Conforme ha ido evolucionando la legislación fiscal, los Regímenes tributarios han sufrido cambios, sin ser la excepción el Régimen en estudio, por ejemplo en cuanto a la base del impuesto ha ido variando, inicialmente se gravaron los ingresos brutos, luego la ganancia se determinaba sobre la diferencia entre las percepciones en efectivo, en valores o en crédito que modificaran el patrimonio del causante, y los gastos y deducciones autorizadas.

¹¹¹ ESPINOSA CAMPOS, Luis Antonio. *Nuevo Consultorio Fiscal*, Num. 322, Año 17, 2ª Qna Enero 2003, Fondo Editorial FCA, "Los REPECOS en el 2003".

Retomando las ideas expuestas en el capítulo anterior, el sistema fiscal mexicano por más de 40 años se estructuró bajo el sistema cédular, es decir, clasificaba a los causantes atendiendo al origen de la renta, y a lo largo de aquellos años el tratamiento fiscal que se le dio a cada cédula iba perfeccionándose según las necesidades de la época, pero es en 1965 cuando se reestructura totalmente el sistema dando paso al sistema global, el cual esencialmente dividió a los sujetos del impuesto en dos grupos: los causantes del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, y los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.

Como puede observarse, en esa Ley se introdujo el concepto económico “empresa”, tal término carece de significado jurídico, originando así mucha confusión debido a que en esa expresión se incluían tanto personas físicas como morales.

Debemos señalar que las *empresas*, podían ser personas físicas o personas morales, siempre y cuando realizaran actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

El Régimen que regulaba el Ingreso Global de las Empresas admitía una subclasificación en: Causantes Mayores y Causantes Menores.

Sobre este particular, Domínguez Mota y Calvo Nicolau¹¹² señalan que se consideraban Causantes Mayores, las personas físicas que obtuvieran ingresos superiores a \$500,000.00 en un año y a todas las sociedades independientemente del monto de sus

¹¹² DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Op. Cit.* p. 26.

ingresos. Dichos contribuyentes tenían la obligación de llevar libros de contabilidad y de cumplir con diversos requisitos para determinar posteriormente su utilidad gravable para calcular el impuesto.

“... La base para diferenciar a las personas físicas sujetos del Impuesto Global de las Empresas, en Causantes Mayores y Causantes Menores, en sus inicios era la cantidad límite de \$150,000.00, luego ascendió al monto de \$500,000.00 de ingresos acumulables...”¹¹³ y finalmente “... las personas físicas con ingresos superiores a \$1’500,000.00 se considerarían Causantes Mayores”.¹¹⁴

La Ley del Impuesto de la Renta de 1972, disponía: “... se denominarán Causantes Menores, las personas físicas que tuvieran percepciones acumulables en un ejercicio regular que no excediera de \$500,000.00 ó percepciones en un ejercicio irregular, si se dividía el monto entre el número de días del ejercicio y multiplicando por 365 el resultado fuere inferior a la cantidad citada. Se denominaron Causantes Mayores a todos los demás sujetos del impuesto...”¹¹⁵

En síntesis podemos decir, que la base para diferenciar a los Causantes Menores de los Causantes Mayores, se determinaba atendiendo a los ingresos, y a la naturaleza del sujeto pasivo del impuesto, es decir, para contribuir bajo las reglas de los Causantes Menores, tenía que ser una persona física que realizara actividades empresariales y cuyos

¹¹³ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* p. 62.

¹¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Evolución de los conceptos de Renta y de Ganancias de Capital en la Doctrina y en la Legislación Mexicana durante el periodo de 1921-1980, Op. Cit.* p. 63.

¹¹⁵ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* p. 62.

ingresos acumulables no excedieran de la cantidad señalada por la Ley. En tanto que siempre fueron considerados Causantes Mayores las personas morales que realizaran las mismas actividades indistintamente de los ingresos que obtuvieran.

En opinión de Enrique Domínguez Mota y Enrique Calvo Nicolau,¹¹⁶ el régimen establecido para los Causantes Menores no estaba acorde con los principios teóricos relativos a que los contribuyentes deben pagar el impuesto en función a las utilidades que realmente obtienen; sin embargo, existe una situación de hecho que justificaba este régimen especial.

Cabe señalar, que para la determinación del impuesto a pagar, los Causantes Menores gozaban de un tratamiento distinto al que se aplicaba a los Causantes Mayores, en virtud de que para la autoridad el control de los primeros se tornaba difícil, así como para los contribuyentes la utilidad percibida era pequeña y no debía mermarse con gastos onerosos, por lo que el legislador reconoció la realidad de los Causantes Menores y optó por liberarlos de llevar una contabilidad compleja, entre otras obligaciones, y sentó las bases para determinar el pago del impuesto mediante cuotas fijas mensuales en función de sus ingresos y con carácter de pagos definitivos.

Porrás y López¹¹⁷ escribe que el número e importancia de las obligaciones de los Causantes Menores era mucho más reducido que las correspondientes a los Causantes Mayores, a saber, las principales obligaciones de los primeros eran las siguientes:

¹¹⁶ DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Op. Cit.* p. 26.

¹¹⁷ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* pp. 67-69.

1. Inscribirse en el Padrón Fiscal.
2. Presentar avisos de iniciación de operaciones, traspaso, cambio de giro, cambio de domicilio, de nombre, suspensión temporal, etc.
3. Llevar registros de sus operaciones simplificados.
4. Retener y enterar las cantidades por concepto de pagos provisionales o definitivos.
5. Exigir que en los comprobantes por conceptos de pagos sobre compras, recibos, facturas, etc. llenen los requisitos que señala el Registro Federal de Causantes.
6. Presentar una declaración dentro de los 15 días siguientes a la clausura, suspensión de operaciones o traspaso, pago de impuestos.
7. Expedir con motivo de sus ventas la documentación que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
8. Pagar el impuesto a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate. A cuenta de dicho impuesto el causante hará un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo, que será igual al 50% del impuesto anual correspondiente al año anterior. En caso de iniciación de operaciones no se hará pago provisional en el primer ejercicio.

A mayor abundamiento del tema, Agustín López Padilla expone que “A partir del 1º de enero de 1979, la Ley del Impuesto Sobre la Renta se reformó y dentro de estas reformas se reestructuró totalmente el Título III (denominado del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas), que hoy conocemos como Título IV. En dicho Título III se incluyó

como objeto del impuesto los ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, de tal forma que se obligaba a la persona física a acumular los ingresos obtenidos por actividades empresariales con los obtenidos por otras actividades distintas de las empresariales, buscando con esto que el impuesto fuera más justo y equitativo globalizando la totalidad de los ingresos. Sin embargo, únicamente eran acumulables... a los ingresos provenientes por la enajenación de inmuebles, por otorgar el uso o goce temporal de bienes y por comisiones o mediaciones”.¹¹⁸

Dicho en otras palabras, hasta el 31 de diciembre de 1978, las personas físicas que recibían ingresos por la realización de actividades empresariales y además obtenían ingresos por otros conceptos, determinaban cada impuesto con bases distintas, es decir, la persona física con actividad empresarial debía pagar el impuesto como una empresa, y por los otros ingresos debía seguir las reglas de las personas físicas. Pero es hasta 1981 cuando efectivamente se globalizan los ingresos de las personas físicas.

El autor López Padilla,¹¹⁹ al respecto apunta que es a partir del 1º de enero de 1981, cuando en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se estableció que todas las personas físicas que obtuvieran ingresos por la realización de actividades empresariales deberían acumularlos a los otros ingresos obtenidos por cualquiera de las actividades. La Ley de 1981 disponía en el Título IV que sería aplicable única y exclusivamente a los ingresos que obtuvieran las personas físicas y dentro de este Título incluyó nuevamente a las actividades empresariales, desligándolas por completo del Título II que regía para las

¹¹⁸ LÓPEZ PADILLA, Agustín. *Exposición práctica y comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, 2ª ed., Editorial Trillas, México, 1982 pp. 139-140.

¹¹⁹ *Idem*, p. 140.

sociedades mercantiles. La persona física que obtuviera ingresos por las actividades empresariales debería acumularlos, previas deducciones autorizadas por la Ley, a los otros ingresos que en su caso percibiera por cualquiera de las actividades comprendidas en el Título IV.

Respecto al objeto del impuesto, Porras y López¹²⁰ señala que; el objeto del impuesto de los Causantes Menores gravaba los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de los factores de la producción, capital y trabajo o de la combinación de ambos que provinieran de la realización de las actividades comerciales, industriales, crediticias, agrícolas, ganaderas o de pesca, que modificaran el patrimonio del contribuyente.

De conformidad con lo hasta ahora expuesto, sostenemos que los Causantes Menores constituyen el antecedente inmediato del Régimen de Pequeños Contribuyentes, toda vez que coinciden el objeto, los sujetos, y las obligaciones. Aún cuando los Causantes Menores se encontraban sujetos a las reglas de las empresas, este Régimen gozaba de privilegios en cuanto a sus obligaciones y principalmente a la determinación de un impuesto menor en comparación con el que estaban obligados a tributar los Causantes Mayores; características que también son observadas en el actual Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Por último y sin pretender ahondar en cuestiones que más adelante trataremos con el debido detenimiento, en la LISR vigente se dispone que podrán optar por tributar en el

¹²⁰ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *Op. Cit.* p. 61.

Régimen de Pequeños Contribuyentes las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, consideramos necesario recordar que en la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 1996 es por primera vez que se contempló como actividad para obtener ingresos la *prestación de servicios*, aquellas personas que realizaran operaciones con el público en general. Dicha reforma fue vigente hasta 1997 pero en 1998 al nacer el Régimen de Pequeños Contribuyentes no se consideraba la prestación de servicios como actividad para tributar conforme a las disposiciones del mismo, sino que únicamente contemplaba como actividad aquellos que obtuvieran ingresos por la realización de actividades empresariales, de tal manera que se limitaba a los contribuyentes que desearan obtener los beneficios del Régimen, es en la reforma a la Ley vigente para el 2001 publicada el 31 de diciembre de 2000 en que nuevamente en éste Régimen se contempla como actividad para obtener ingresos la *prestación de servicios*, y tal disposición se conservó en la nueva Ley de 2002.

Con la finalidad de evitar hasta donde sea posible la complejidad en la exposición de las reformas que ha sufrido el Régimen de Pequeño Contribuyente desde sus inicios en 1998 hasta las disposiciones vigentes para el 2005, exponemos en el siguiente cuadro la fecha de publicación de las reformas, la ubicación del Régimen dentro de la estructura de la Ley, el sujeto, el monto, la tasa, las deducciones, la fórmula para determinar el impuesto, la periodicidad de los pagos provisionales, el factor de la PTU, las prohibiciones del Régimen y finalmente las obligaciones:

LEY 1981

LEY 2002

AÑO	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
DOF	(R) 29/12/1997	(R) 31/12/1998	(R) 31/12/1999	(R) 31/12/2000	01/01/2002	(R) 30/12/2002	(R) 31/12/2003	(R) 01/12/2004
DISPOSICIONES	Titulo IV Cap. VI Sec. III Arts. 119-M - 119-O				Titulo IV Cap. II Sec. III Arts. 137-140			
SUJETO	Personas Físicas con actividad empresarial. Podrán optar por tributar en esta Sección los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales.				Personas Físicas que realicen actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general. Podrán optar por tributar en esta Sección los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales.			
MONTO	\$2'233,824.00	\$2'622,442.00*	\$3'083,982.00**	\$1'456,992.00***	\$1'500,000.00	\$1'750,000.00	\$2'000,000.00	
TASA	2.5%		Tabla 0% - 2.5%	Tabla 0% - 2%	1%	Tabla .5% - 2%		2%
DEDUCCIÓN	3vsmgagcea					Mensual 3vsmgagcem Anual 4vsmgagcea		Enajenación de bienes \$42,222.22 Prestación de servicios \$12,666.66
FÓRMULA	Ingreso -3vsmgagcea Base gravable x 2.5% Impuesto a pagar		Ingreso -3vsmgagcea Base gravable x Tabla Impuesto a pagar		Ingreso -3vsmgagcea Base gravable x 1% Impuesto a pagar		Ingreso -3vsmgagcem Base gravable x Tabla Impuesto mensual a pagar	
PAGOS PROVISIONALES	Semestrales con carácter definitivo					Mensuales con carácter definitivo		
PTU	2.94					7.35		
<p>Para los años 1999 y 2000 conforme lo dispone el artículo 7-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en esta Ley para señalar límites de ingresos, deducciones y créditos fiscales, así como las que contienen las tarifas y tablas, se actualizarán en los meses de enero, abril, julio y octubre con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el cuarto mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización, mismo que se obtendrá de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de los meses citados.</p> <p>* Cantidad vigente a partir de 1 de enero de 1999 según Anexo 5 de la Décima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 1999 publicada en el DOF el 15 de febrero de 1999.</p> <p>** Cantidad vigente a partir del segundo trimestre del año según Anexo 5 de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000 publicada en el DOF el 4 de abril de 2000.</p> <p>*** Cantidad vigente a partir de 1 de enero de 2001 según anexo 5 de la Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2001 publicada en el DOF el 2 de marzo de 2001</p> <p>Artículo 2-C de la LIVA, la cantidad se actualizará anualmente en el mes de enero en los términos del artículo 17-A del CFF.</p>								

AÑO	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	
PROHIBICIONES	No realizar actividades a través de fideicomisos.								
	No realizar actividades mediante asociación en participación.		No tributan conforme a esta Sección quienes en el año de calendario anterior obtuvieron más del 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.		No tributarán conforme a esta Sección quienes obtengan ingresos por actividad empresarial y profesional por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.	Ni quienes enajenen mercancía de procedencia extranjera.	Ni quienes obtengan más del 30% de sus ingresos por enajenación de mercancía de procedencia extranjera. (Salvo en este caso que opten por pagar el impuesto aplicando una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de las mercancías de procedencia extranjera, el valor de adquisición de las mismas).		
OBLIGACIONES	<ul style="list-style-type: none"> -Solicitar su inscripción el RFC -Presentar aviso a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar aviso ante la autoridad administradora que corresponda, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto. -Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos que se usen cuando el precio sea superior a \$1,200.00, a partir del ejercicio fiscal de 2002 el monto asciende a \$2,000.00 -Llevar registro de sus ingresos diarios -Entregar a sus clientes copias de las notas de venta cuando se trate de operaciones mayores de \$50.00 y conservar originales de las mismas, a partir del ejercicio fiscal de 2003 el monto asciende a \$100.00. Estas notas deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y el importe total de la operación en número y letra. -Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores. 								
	Presentar en los meses de julio del ejercicio a que corresponda el pago y enero del ejercicio siguiente, declaraciones semestrales en las que se determinará y pagará el impuesto que tendrá el carácter de definitivo.					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, mismo que tendrá carácter definitivo.			
						Presentar ante el SAT a más tardar el 15 de febrero de cada año una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior. Aquellos que utilicen máquina registradora de comprobación fiscal quedan liberados de esta obligación.			

4.2 Régimen vigente

Como lo hemos venido señalando el Régimen de Pequeños Contribuyentes surge en 1998 y se conserva desde entonces como un régimen opcional, para el ejercicio fiscal 2005 las personas físicas que realicen actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general y el monto de sus ingresos no exceda de \$2'000,000.00, están obligadas a pagar el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, éste último a partir del ejercicio fiscal 2004; respecto al Impuesto al Activo, a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2005 otorga como estímulo fiscal por el monto total del impuesto que hubiere causado. En el presente estudio solamente nos ocuparemos del Impuesto Sobre la Renta que está obligado a tributar el Pequeño Contribuyente.

4.2.1 Sujeto

De conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el Título IV “De las Personas Físicas”, Capítulo II “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”, Sección III “Del Régimen de Pequeños Contribuyentes”, artículo 137, podrán optar por pagar el Impuesto Sobre la Renta conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, y siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial más los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.

Con la finalidad de evitar repeticiones inútiles respecto a lo que debe entenderse por actividades empresariales, nos remitimos a lo expuesto en el capítulo anterior, en cuanto al término “público en general”, de acuerdo con el antepenúltimo párrafo, del artículo 14, del Código Fiscal de la Federación; “... No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código”, es decir, basta con que el contribuyente emita comprobantes que reúnan los requisitos del artículo 29-A para considerar que las operaciones no se realizaron con el público en general y por lo tanto no pueda tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Asimismo, los contribuyentes que inicien las actividades mencionadas también podrán optar por pagar el impuesto conforme a dicho régimen, cuando estimen que los ingresos del ejercicio no excederán del límite señalado con anterioridad.

En el supuesto de que el contribuyente inicie operaciones y éstas se realicen por un período menor a doce meses, es decir, período menor a un ejercicio fiscal normal, y desee tributar conforme a las reglas dictadas por el Régimen de Pequeños Contribuyentes, deberá determinar el monto límite aplicando la siguiente fórmula: dividirá los ingresos obtenidos entre el número de días que comprende el período en que se realizaron operaciones, y el resultado será multiplicado por 365 días. Gráficamente lo podemos expresar así:

$$\frac{\text{Ingresos obtenidos}}{\text{Números de días del periodo irregular}} = \text{Resultado} \times 365 \text{ días} = "x"$$

En el caso de que “x” exceda del monto de \$2'000,000.00, en el ejercicio siguiente no podrá tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes.

Tratándose de copropietarios que realicen actividades empresariales, para poder tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, es necesario no realizar otras actividades empresariales, sino únicamente enajenar bienes o prestar servicios, al público en general, además de que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no exceda en el ejercicio inmediato anterior la cantidad de \$2'000,000.00, y siempre que el ingreso que perciba en lo individual cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, en el presente ejercicio, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite del Régimen.

4.2.2 Objeto

Una vez que conocemos a los sujetos que pueden tener la calidad para tributar en el Régimen de de Pequeños Contribuyentes, surge la necesidad de determinar el objeto del impuesto, de ahí que el reconocido jurista Flores Zavala afirma que, el objeto del impuesto “... es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.²³¹

²³¹ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas, Op. Cit.* p. 104.

Sobre este particular De la Garza afirma que "... el *objeto del tributo* en su significado material es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición, v.gr., la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios..."²³²

A ese respecto Narciso Sánchez Gómez escribe que el objeto del impuesto "... Es la materia sobre la cual recae el gravamen, esto es, los hechos o circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, también puedo decir que ello se refiere a los actos, actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales una persona física o moral se ve obligada a pagar un determinado tributo, por ejemplo tratándose del impuesto sobre la renta su objeto está constituido por los ingresos en efectivo, en bienes, en créditos o en servicios que percibe el sujeto pasivo, como consecuencia del desarrollo de actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, etc..."²³³

En esta tesitura y en virtud de la estrecha relación que guarda el concepto hecho imponible con el concepto de objeto del impuesto, resulta necesario aclarar el primero de los conceptos, a ese respecto De la Garza afirma que *hecho imponible* "... es el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".²³⁴

²³² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* pp. 388-389.

²³³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Op. Cit.* p. 233.

²³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.* p. 388.

Tomando como base las ideas expuestas en los párrafos precedentes, estamos en condiciones de precisar el *objeto* del impuesto y el *hecho imponible* del Impuesto Sobre la Renta de los contribuyentes que tributan bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, el primero es el ingreso que obtenga el contribuyente, y el segundo la realización de actividades empresariales consistentes en que únicamente enajene bienes o preste servicios, al público en general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 137 de la Ley. Dicho en otras palabras, el objeto del impuesto es lo que se grava y éste es el ingreso, y el hecho imponible es la hipótesis normativa prevista en la ley, de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria.

Dicho lo anterior y una vez explicados los conceptos de sujeto y objeto del impuesto, analizaremos otros de los elementos del mismo, la *base* y la *tasa*, cuyas definiciones nos permitirán entender a cabalidad la naturaleza del impuesto.

4.2.3 Base

Respecto a la *base del impuesto* el magistrado Flores Zavala señala que “Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”²³⁵

²³⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas*, Op. Cit. p. 105.

Por su parte, Armando Porras y López estima a su vez que la *base* del impuesto “... es la cantidad en dinero o en especie que se toma para calcular el pago del impuesto...”²³⁶

Ahora bien, de conformidad con el artículo 138 de la Ley, las personas físicas calcularán la base gravable del impuesto a pagar, para lo cual deberán disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes, derivados de la actividad empresarial, ya sean en efectivo, en bienes o en servicios, el monto de \$42,222.22, tratándose de contribuyentes que enajenen bienes, y \$12,666.66 los contribuyentes que presten servicios, la cantidad que resulte será la base gravable del impuesto.

Cuando perciban ingresos por enajenación de bienes y por la prestación de servicios, el monto que deberá disminuir será el que corresponda a su actividad preponderante.

4.2.4 Tasa

También conocida como cuota o alícuota, a decir del autor Hugo Carrasco Iriarte, “La tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto a pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a) *Tasa fija*. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.

²³⁶ PORRAS Y LOPEZ, Armando. *Derecho Fiscal*, 5ª ed. Textos Universitarios, México, 1975, p. 64.

- b) *Tasa proporcional*. No varía la tasa, pero sí la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.
- c) *Tasa progresiva*. En la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.
- d) *Tasa regresiva*. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable”.²³⁷

Tratándose del Régimen de Pequeños Contribuyentes en el ejercicio fiscal 2005, se le aplicará a la base gravable la tasa fija del 2%, dando como resultado el impuesto a pagar.

4.2.5 Fórmula para determinar el impuesto

Una vez expuesto lo anterior en donde se da claridad a los elementos primarios del impuesto, estamos en posibilidad de exponer la fórmula para determinar el impuesto a pagar.

En atención a lo dispuesto en el artículo 138 de la Ley, podemos desprender la fórmula para calcular el Impuesto Sobre la Renta mensual, que deberán pagar los

²³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*, México, Iure editores, 2001, p. 199.

contribuyentes pertenecientes al Régimen de Pequeños Contribuyentes, la cual podemos expresar de la siguiente manera:

	Ingresos		
-	Deducción	{	\$42,222.22 en caso de enajenar bienes ó \$12,666.66 en caso de prestar servicios
	Base gravable		
x	2%		
Impuesto mensual a pagar			

Cabe mencionar, que a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, deberá presentar la declaración en la que se determinará y pagará el impuesto mensual, los cuales tendrán el carácter de pagos definitivos, según lo dispone el primer párrafo, fracción VI, del artículo 139 de la Ley.

Conforme lo dispone el segundo párrafo, del artículo 138, en el supuesto de que el contribuyente realice pagos con una periodicidad distinta a la mensual, en virtud de que el Servicio de Administración Tributaria y en su caso las Entidades Federativas con las que se celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto, amplíen los períodos de pago, a bimestral, trimestral o semestral, tomando en consideración la rama de actividad o la circunscripción territorial, de los contribuyentes, deberá seguir con la siguiente regla: al monto correspondiente que disminuye a los ingresos se le multiplicará por el número de meses al que corresponda el pago.

No obstante lo anterior, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 publicada el 30 de mayo de 2005 cuya vigencia inició el 1 de junio del mismo año y terminará el 31 de marzo de 2006, en la regla 3.16.1 se dispone que los Pequeños Contribuyentes en lugar de presentar declaraciones mensuales, por el ejercicio fiscal 2005, deberán hacerlo en forma bimestral debiendo hacerlo a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior.

La Entidad Federativa que celebre convenio de coordinación para la administración del impuesto, podrá estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo.

El último párrafo del artículo 138 señala que los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

Estimamos conveniente presentar a través de un breve cuadro dos casos para determinar el impuesto con objeto de ejemplificar las mencionadas disposiciones:

	Caso 1		Caso 2	
	Enajenación de bienes		Prestación de Servicios	
	Enero	Febrero	Enero	Febrero
Ingresos	\$160,000.00	\$100,000.00	\$160,000.00	\$100,000.00
-	-	-	-	-
<u>Deducción</u>	<u>\$42,222.22</u>	<u>\$42,222.22</u>	<u>\$12,666.66</u>	<u>\$12,666.66</u>
Base gravable	\$117,777.78	\$57,777.78	\$147,333.34	\$87,333.34
x	x	x	x	x
Tasa	2%	2%	2%	2%
ISR mensual	\$2,355.55	\$1,155.55	\$2,946.66	\$1,746.66
Pago bimestral	\$3,511.1		\$4,693.32	

En lo referente a la presentación de la declaración y pago del impuesto, en los párrafos de la fracción VI, del artículo 139, se señala que los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas en las Entidades Federativas en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto. En el caso de que la Entidad Federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o éste se dé por terminado, los pagos se enterarán ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales.

La regla 3.30.1. segundo párrafo de la citada Resolución Miscelánea modificada el 22 de junio de 2005, señala que los contribuyentes que perciban ingresos en las Entidades Federativas de Aguascalientes, Baja California, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Durango, Guanajuato, Jalisco, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, Sonora, Tabasco, Tlaxcala, Veracruz y Zacatecas realizarán sus pagos en las oficinas autorizadas por las citadas entidades federativas, a través de las formas oficiales que éstas publiquen.

En el caso de que el contribuyente tenga establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, enterarán los pagos en cada Entidad considerando el impuesto que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.

Se entenderá por *establecimiento permanente* según lo dispuesto por el artículo 2 de la LISR, "... cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente,

actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales²³⁸.

En virtud de que la Ley es omisa respecto a los términos de sucursal y agencia, recurrimos a las definiciones del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española,²³⁸ a saber;

La expresión sucursal se deriva del latín *succursus*, que significa socorro, auxilio. Dicho de un establecimiento que, situado en distinto lugar que la central de la cual depende, desempeña las mismas funciones que ésta.

Respecto al término agencia el mismo Diccionario señala que proviene del latín *agentia*, de *agens*, *-entis*, que significa el que hace. Sucursal o delegación subordinada de una empresa. Organización administrativa especializada a la que se confía la gestión de un servicio.

4.2.5.1 Medios y formas de pago del impuesto

Si bien es cierto que la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento, en materia fiscal la expedición de múltiples reglas año con año, incluso día con día, hace la labor del contribuyente que pretenda ahorrarse los honorarios de un modesto contador

²³⁸ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, *Op. Cit.*

arto maratónica por decir lo menos, como podrá apreciarse en seguida y pese a esto debe cumplir puntualmente cada una de sus obligaciones.

De acuerdo con el séptimo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 20 ...

...Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, ...efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco... Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

...”

En cuanto a la forma de efectuar los pagos el tercer párrafo del artículo 31 del mismo ordenamiento señala que los mismos contribuyentes podrán presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, en las oficinas autorizadas que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, para lo cual deberán utilizar para la presentación de sus declaraciones una *tarjeta electrónica*, la cual sustituirá a la firma electrónica avanzada. Estos contribuyentes también podrán acudir a las oficinas de asistencia al contribuyente, cuando se trate del cumplimiento de obligaciones que no impliquen el pago de contribuciones u opten por realizar el pago mediante transferencia electrónica. Los datos de identificación de los contribuyentes se proporcionarán mediante la tarjeta electrónica que distribuya el Servicio de Administración Tributaria.

Conforme lo dispone la Regla 2.15.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio será hasta por dicha cantidad, efectuará sus pagos definitivos, incluyendo retenciones, independientemente de su periodicidad, a través de la *ventanilla bancaria*, proporcionando los siguientes datos: concepto de impuesto a pagar, por obligación; período de pago; ejercicio; tipo de declaración; impuesto a pagar o saldo a favor; accesorios legales; crédito al salario, compensaciones, estímulos o certificados aplicados, en su caso y cantidad a pagar. Tratándose de pagos complementarios o de corrección fiscal, adicionalmente, se deberá indicar el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Los pagos definitivos que deban hacerse por ventanilla bancaria se realizarán en efectivo o con cheque personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúa el pago.

Los contribuyentes que opten por efectuar su pago mediante transferencia electrónica de fondos, en lugar de presentar sus declaraciones de pago por ventanilla bancaria, las presentarán vía Internet.

En cualquiera de los dos casos los medios de identificación automatizados que las instituciones de crédito tengan establecidos con sus clientes, los medios de identificación

electrónica confidencial que se generen por los contribuyentes mediante los desarrollos informáticos del Servicio de Administración Tributaria, así como el uso de la tarjeta electrónica (tarjeta tributaria), sustituyen a la firma autógrafa y producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo el mismo valor probatorio.

Los contribuyentes deberán utilizar la Firma Electrónica Avanzada o la clave de identificación electrónica confidencial (CIEC) que generen a través de la dirección de Internet (www.sat.gob.mx) para los efectos de la presentación de las declaraciones en la citada página, así como las declaraciones complementarias para corrección de datos.

Los contribuyentes podrán opcionalmente acudir a las administraciones locales de asistencia al contribuyente a generar la clave de identificación electrónica confidencial citada, a través del desarrollo informático que las mismas les proporcionen.

Los contribuyentes que presenten sus declaraciones de pago a través de ventanilla bancaria u opten por hacerlo vía Internet podrán variar la presentación, indistintamente, respecto de cada pago provisional o definitivo, sin que por ello se entienda que se ha cambiado de opción.

De acuerdo con el octavo párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación se dispone que "...Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o

complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago...” y conforme señala la Regla 2.15.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 para enviar la información, deberá acudir a las administraciones locales de asistencia al contribuyente, presentando para ello la tarjeta electrónica, pudiendo opcionalmente enviarla vía Internet.

4.2.5.2 Deducciones

Al respecto por deducciones deberá entenderse: “... aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga”,²³⁹ dicho en otros términos, “... son los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente”.²⁴⁰

Como apuntamos, el Capítulo X perteneciente al Título IV De las Personas Físicas, se refiere a los requisitos de las deducciones, el cual solamente es aplicable a los ingresos previstos en los capítulos III, IV y V, ya que para los ingresos por actividades empresariales y profesionales, le son aplicables los requisitos de las deducciones de las personas morales, previstos en los artículos 31 y 32 de la LISR.

De modo pues que, en el Régimen de Pequeños Contribuyentes no se aplican las reglas de las deducciones como en otros regímenes, en virtud de que como vimos en

²³⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. *Op. Cit.*

²⁴⁰ *Idem.*

apartados precedentes la comúnmente llamada deducción ciega es un monto fijado por la Ley y no admite ninguna otra. En tratándose de contribuyentes que enajenen bienes la deducción es de \$42,222.22 ó los contribuyentes que presten servicios disminuirán \$12,666.66, de conformidad con su actividad preponderante.

4.2.5.3 Participación de los trabajadores en las utilidades

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) es un derecho constitucional en beneficio de los trabajadores para recibir una parte proporcional de las ganancias de la empresa, derecho consagrado y regulado en el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo.

El contribuyente que tribute en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, no está exento de pagar a sus trabajadores la PTU, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 138 de la Ley, la determinación de la renta gravable para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el Impuesto Sobre la Renta que resulte a cargo del contribuyente.

Dicho resultado constituirá la PTU, misma que deberá distribuirse entre los trabajadores en función de los días trabajados y del salario por cuota diaria que percibieron los empleados.

Gráficamente lo podemos expresar de la siguiente manera:

	Ingresos		
-	Deducción	{	\$42,222.22 en caso de enajenar bienes ó \$12,666.66 en caso de prestar servicios
<hr/>			
x	Base gravable		
	Factor 7.35		
<hr/>			
x	Renta gravable		
	Porcentaje que fije la Comisión Nacional para la PTU de las empresas		
<hr/>			
	PTU a distribuir entre los trabajadores		

4.2.6 Obligaciones

En este apartado, haremos mención de las obligaciones de los Pequeños Contribuyentes, según lo dispone la Ley:

1. Como obligación principal, pagar el Impuesto Sobre la Renta.

2. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, antes del 15 de febrero de cada año. Quedarán liberados de esta obligación quienes utilicen máquina registradora de comprobación fiscal, según lo dispuesto por el artículo 137 párrafo cuarto de la Ley.

3. En el séptimo párrafo del artículo 137 de la Ley se dispone que, los contribuyentes que opten por pagar el impuesto conforme al Régimen y obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, deberá 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.

4. El representante legal de la sucesión continuará cumpliendo con las obligaciones del Régimen en tanto no se liquide la misma, de acuerdo con lo señalado en el artículo 137 último párrafo.

De acuerdo con las diversas fracciones del artículo 139, de la Ley, los contribuyentes sujetos al Régimen de Pequeños Contribuyentes tendrán las siguientes obligaciones:

5. Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes

6. Presentar aviso de inicio de actividades antes del 31 de marzo del ejercicio en el que comience a pagar el impuesto o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones.

7. Presentar aviso de cambio de régimen, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé el supuesto.

8. Continuarán llevando la contabilidad de conformidad con el Régimen al que pertenecían, durante el primer ejercicio en que se ejerza la opción de cambiarse al Régimen de Pequeños Contribuyentes.

9. Conservar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales, por las compras de bienes nuevos de activo fijo que use en su negocio cuando el precio sea superior a \$2,000.00.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 38 de la LISR, debemos entender por *activo fijo*:

"Artículo 38

*...
El conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las*

actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

...”

10. Llevar un registro de sus ingresos diarios

11. Entregar a sus clientes copias de las notas de venta y conservar las originales, salvo que el Servicio de Administración Tributaria libere de ésta obligación, tratándose de operaciones menores a \$100.00. Dichas notas deberán reunir el importe total de la operación en número y letra, y los requisitos de las fracciones I, II y III del artículo 29-A del Código Fiscal Federal, a saber; 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 comprobantes; contener impreso el número de folio; lugar y fecha de expedición.

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.

12. Presentar declaraciones mensuales en las que se determine y pague el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, los cuales tendrán carácter de pagos definitivos.

13. Los contribuyentes que tributen en el Régimen deberán efectuar la retención y el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conforme a las disposiciones previstas en la Ley y su Reglamento. Esta obligación podrá no ser aplicada hasta por tres trabajadores cuyo salario no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

14. No realizar actividades a través de fideicomisos

15. Según lo dispone el último párrafo del artículo 137, cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente del Régimen de Pequeños Contribuyentes y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con lo dispuesto en el Régimen.

Una vez expuestas las obligaciones de aquellos que tributan bajo éste Régimen, a continuación señalaremos los sujetos imposibilitados a tributar en el mismo.

4.2.7 Imposibilitados a pertenecer al Régimen de Pequeños Contribuyentes

Conforme lo señala el artículo 137, párrafo quinto, no podrán pagar el impuesto conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, quienes obtengan ingresos 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.

En virtud de que en ocasiones la ley es omisa respecto de algunos conceptos, nos remitimos al diccionario para aclarar los siguientes términos:

Comisión. “Contrato mercantil que corresponde al mandato en el ámbito civil. En virtud del mismo, una persona (comitente) encarga a otra (comisionista) la gestión de los intereses del primero, con o sin poder de representación. Para que esta relación jurídica,

idéntica a la del mandato, sea mercantil es preciso que el objeto de la gestión encargada sea un acto u operación de comercio; pero también es preciso que sea comerciante el comitente y/o el comisionista, y que se pacte una retribución para este último. Aunque el contenido de la gestión, que también se denomina comisión, puede ser muy variado, el *contrato de comisión* se aplica especialmente al de compraventa y al de transporte”.²⁴¹

Mediación. “Véase corretaje. Este contrato, denominado también de *mediación*, consiste en la obligación que contrae una persona de pagar a otra, llamada *corredor*, una remuneración, denominada *comisión*, por la información que le proporcione por la oportunidad de concluir un contrato o por la mediación en un contrato. Por tanto, el corredor pone en relación a dos partes para que contraten entre ellas. El derecho a cobrar la comisión depende de la efectiva celebración de un contrato en el que el corredor no interviene como parte contratante. El corredor, a diferencia del comisionista, no está obligado a realizar ningún contrato por cuenta ni en nombre ajeno. También se diferencia el corretaje de la agencia, en que el primero es esporádico y la segunda es permanente”.²⁴²

Agencia. “Contrato mercantil que contiene elementos del contrato de comisión y del de arrendamiento de servicios. La agencia es concertada entre dos comerciantes independientes: el llamado principal encarga a otro, llamado agente, que represente sus intereses coordinándolos con la industria independiente que ejerce el segundo. La representación de dichos intereses se materializará promocionando contratos en interés del principal al que representa. El principal pagará la retribución convenida al agente, que suele ser un porcentaje o un precio fijo por operación, siempre que ésta llegue a buen fin

²⁴¹ Diccionario de Derecho Empresarial, L. Ribó Durán, J. Fernández Fernández. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, España, 1998.

²⁴² Idem.

y salvo que no sea así por culpa del principal; compensará al agente por los gastos realizados por la agencia y le facilitará los elementos necesarios para su gestión”.²⁴³

Representación. “En sentido general es un fenómeno jurídico que implica la actuación a nombre de otro, en el campo del derecho. Al existir en el mundo de los hechos, la realidad innegable de la cooperación entre las personas, surgió a la vida jurídica la institución de la representación, en virtud de la cual una persona, llamada representante, realiza actos jurídicos en nombre de otra, llamada representado, en forma tal que el acto surte efectos en forma directa en la esfera jurídica de este último, como si hubiera sido realizado por él. Así, los derechos y obligaciones emanadas del acto jurídico de que se trate, se imputan directamente al representado”.²⁴⁴

Correduría. “Oficio o ejercicio de corredor”.²⁴⁵

Consignación. “Conducta que sigue una persona al depositar el importe de lo que debe o el objeto debido, ante la autoridad judicial, en atención de que hizo el ofrecimiento de pago, pero el acreedor, sin causa justa, se niega a recibirlo. También se puede plantear cuando el acreedor se apersona incierta o incapaz, o que siendo conocida sean inciertos sus derechos”.²⁴⁶

Distribución. “Modalidad del contrato de agencia caracterizada porque el agente, que aquí se denomina *distribuidor*, dispone de la mercadería objeto de los contratos que ha de promover en interés del principal, encargándose también de cooperar en la

²⁴³ Diccionario de Derecho Empresarial, *Op. Cit.*

²⁴⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, *Op. Cit.*

²⁴⁵ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, *Op. Cit.*

²⁴⁶ Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores, Díaz González, Luis Raúl. 2ª ed. Gasca Sicco, México, 2002.

ejecución del contrato. Frecuentemente el distribuidor se encarga de la entrega de las mercaderías a los clientes valiéndose de los medios de transporte de la agencia”.²⁴⁷

Espectáculo. “Función o diversión pública celebrada en un teatro, en un circo o en cualquier otro edificio o lugar en que se congrega la gente para presenciarla”.²⁴⁸

Salvo en el supuesto de quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrá optar por pagar el impuesto en los términos del Régimen, para lo cual deberá aplicar la 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 tasa del 2% establecida en el artículo 138 de la Ley, para ofrecer mayor claridad lo expresamos de la siguiente manera:

		<i>Ingresos</i> obtenidos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera
-		El <i>valor de adquisición</i> de la mercancía de procedencia extranjera
	Base gravable	
x	20%	
		Impuesto mensual a pagar

Se considera valor de adquisición, el consignado en la documentación comprobatoria, es decir, en el pedimento de importación o en la factura de las mercancías.

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

²⁴⁷ Diccionario de Derecho Empresarial, *Op. Cit.*

²⁴⁸ Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, *Op.Cit.*

En el artículo 139, fracción VIII, se impide a los contribuyentes que deseen tributar conforme al Régimen a realizar actividades empresariales a través de fideicomisos.

Ahora bien, es necesario comentar que el siguiente apartado reviste una singular importancia, dado que es aquí donde se vislumbra el elemento medular de la tesis, toda vez que de las causas por las cuales se deja de tributar en el Régimen se desprenden incongruencias lógico jurídicas que expondremos más adelante.

4.2.8 Causas por las cuales se deja de tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes

De acuerdo con el segundo párrafo de la fracción II, del artículo 139, cuando los ingresos propios de la actividad empresarial adicionado de los intereses, obtenidos por el contribuyente en el período transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, exceda de \$2'000,000.00, dejará de tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes y lo hará conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales o al Régimen Intermedio, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto de los ingresos.

Seguirá la misma suerte el contribuyente que no utilice máquina registradora y no presente declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria.

Otra causa prevista en el párrafo segundo de la fracción IV, del mismo artículo dispone a manera de presunción legal, el cambio de Régimen en el caso de expedir uno o más comprobantes que reúnan los requisitos fiscales que señala el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, por lo que se dejará de tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes para tributar en cualquiera de los otros dos Regímenes señalados con anterioridad, a partir del mes en que se expidió el comprobante.

El siguiente párrafo también considera que cambian de opción para pagar el impuesto, los contribuyentes que reciban el pago de los ingresos derivados de su actividad empresarial, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, a partir del mes en que se reciba el traspaso de que se trate.

4.2.9 Reglas para cambio de Régimen fiscal en el ejercicio

Los contribuyentes que hayan tributado conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales o al Régimen Intermedio podrán optar por tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes siempre que en los dos ejercicios inmediatos anteriores hayan tributado de conformidad con los Regímenes mencionados y éstos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente, y que sus ingresos en cada uno de dichos ejercicios no hubiesen excedido del multicitado límite de \$2'000,000.00.

Adicionalmente a las obligaciones propias de los Pequeños Contribuyentes, continuarán llevando la contabilidad conforme la llevaban en el Régimen anterior al que pertenecían, durante el primer ejercicio en que se ejerza la opción de tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

En el caso de que en el primer semestre del ejercicio en que se ejerza la opción de tributar como Pequeños Contribuyentes, se obtengan ingresos superiores a \$1'000,000.00 es decir, a la mitad del monto máximo señalado para éste Régimen, según lo dispuesto en el párrafo cuarto fracción II, artículo 139 de la Ley, dejará de tributar conforme al mismo, y adicionalmente tendrá la obligación de efectuar el entero de los pagos provisionales que se hubiere causado conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales o al Régimen Intermedio según corresponda, con la actualización y recargos correspondientes.

En el supuesto de que en el primer semestre no se exceda del monto de \$1'000,000.00 pero al concluir el ejercicio se obtengan ingresos superiores a \$2'000,000.00, pagará el impuesto anual de acuerdo al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales o al Régimen Intermedio, pudiendo acreditar contra el impuesto que resulte a su cargo, los pagos que por el mismo ejercicio hubiera hecho como Pequeño Contribuyente. Además deberá pagar la actualización y recargos por la diferencia que resulte entre los pagos provisionales que le hubieren correspondido en cualquiera de los Regímenes señalados y los que haya realizados como Pequeño Contribuyente. En este caso no podrá volver a tributar conforme a éste Régimen.

Según lo dispuesto por el artículo 140 de la LISR, los contribuyentes que ya no reúnan los requisitos necesarios para tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, o bien, elijan cambiarse voluntariamente a otro régimen, ya sea el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales o Régimen Intermedio, para efectos del pago del impuesto, se considerará como fecha de inicio del ejercicio del nuevo Régimen, aquélla en que se dé dicho supuesto. Para lo cual cumplirán con las siguientes reglas:

Los pagos provisionales que le corresponda efectuar en el primer ejercicio conforme al nuevo Régimen, lo podrá efectuar aplicando al total de sus ingresos del período sin deducción alguna el 1% o bien, considerando como coeficiente de utilidad el que corresponda a su actividad preponderante en los términos del artículo 90 de la Ley.

Podrá deducir a partir de la fecha en que comience a tributar en el nuevo Régimen, las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvo tributando como Pequeño Contribuyente, siempre y cuando no se hubieran deducido con anterioridad y se cuente con la documentación comprobatoria de dichas inversiones que reúnan los requisitos fiscales.

Tratándose de bienes de activo fijo, la inversión pendiente de deducir se determinará restando al monto original de la inversión, la cantidad que resulte de multiplicar dicho monto por la suma de los por cientos máximos autorizados por la Ley para deducir la inversión de que se trate, que correspondan a los ejercicios en los que el contribuyente haya tenido dichos activos.

En el primer ejercicio que pague el impuesto conforme al nuevo Régimen, al monto original de la inversión de los bienes, se les aplicará el por ciento que señale la Ley para el bien de que se trate, en proporción que representen, respecto de todo el ejercicio, los meses transcurridos a partir de que se pague el impuesto conforme al nuevo Régimen.

El contribuyente que hubiera obtenido ingresos por operaciones en crédito por los que no se hubiese pagado el impuesto, por no haberse cobrado cuando tributaba como Pequeño Contribuyente, acumulará en el nuevo Régimen dichos ingresos en el mes en que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

El último párrafo de la fracción VIII del artículo 139, señala que los contribuyentes que opten por cambiarse de Régimen de Pequeños Contribuyentes a Régimen de las personas físicas con Actividades Empresariales y Profesionales o al Régimen Intermedio, a partir de la fecha de cambio, deberán cumplir con las obligaciones propias del nuevo Régimen.

4.2.10 Ventajas del Régimen de Pequeños Contribuyentes

En principio, debemos tomar en cuenta la situación económica que vive el país, en la cual casi ha desaparecido la mediana empresa, y los únicos que por naturaleza han sobrevivido han sido las grandes empresas; si adicionalmente tomamos en cuenta que la política fiscal adoptada por el Gobierno ha sido ineficiente, esto ha provocado que la

competencia económica sea inequitativa, y que las personas físicas que buscan un posicionamiento en la economía, les sea aún más difícil lograrlo. De esta situación deviene la necesidad de incentivar a todas aquellas personas físicas que buscan iniciar actividades empresariales, y que aún ya teniéndolas, les permitan permanecer en condiciones de competencia.

En esta tesitura, desde el punto de vista económico, el Régimen de Pequeños Contribuyentes constituye una ventaja, toda vez que tomando en cuenta que éstos tienen una capacidad contributiva menor a la de los demás Regímenes, deberán tributar en menor proporción, con características especiales, y regulación distinta.

Aunado a lo anterior, este Régimen se caracteriza por otorgar facilidades administrativas, toda vez que son menos obligaciones y más sencillas para un contribuyente con baja capacidad contributiva.

Esta facilidad administrativa actualiza el principio de justicia tributaria contenido en nuestra Carta Magna, pues los Pequeños Contribuyentes, al tener una capacidad contributiva menor, pagarán menos impuesto en virtud de esa situación concreta y determinada, tendrán menos obligaciones, y el cálculo del impuesto será más fácil, a diferencia de los demás Regímenes.

De esta manera, las ventajas de tributar bajo las reglas de los Pequeños Contribuyentes son dos, a saber:

1. Económica. El contribuyente no verá mermado su ingreso por el pago desproporcionado del impuesto.
2. Jurídica. Las obligaciones fiscales corresponden a la capacidad administrativa del contribuyente.

Pese a las interesantes ventajas que ofrece el Régimen en comento el esfuerzo por simplificar al mismo no ha sido suficiente, desafortunadamente los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones fiscales en forma oportuna y adecuada, en virtud de que en muchas ocasiones no conocen la existencia de las leyes sus reformas y adiciones, o bien no comprenden a cabalidad su contenido, así como de los reglamentos, convenios de colaboración administrativa, la resolución miscelánea fiscal vigente y los múltiples acuerdos modificatorios, decretos, anexos, avisos y criterios, tratándose de los contribuyentes cautivos, en cuanto a aquellos que se encuentran en el comercio informal las múltiples disposiciones y su complejidad los desalienta a formar parte de la base de contribuyentes y encontrarse dentro del marco legal, necesario para que las finanzas públicas sean sanas.

4.2.11 Incongruencia lógico jurídica

En este contexto, y después de que fueron expuestos los principios que le dan sustento a nuestro objeto de estudio, el “Régimen de Pequeños Contribuyentes”, es necesario expresar los argumentos tendientes a demostrar la incongruencia lógico jurídica en la que incurre el tercer párrafo fracción segunda del artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lugar al que arribamos como resultado del estudio técnico anteriormente expuesto, bagaje que nos permite exponer lo siguiente:

Como oportunamente fue mencionado, de conformidad con el tercer párrafo fracción segunda, del artículo 139 de la Ley a la letra señala:

“Artículo 139

...II.

...

Quando los contribuyentes dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma. ...

...”

El numeral en comento dispone que el Pequeño Contribuyente que deje de tributar conforme al Régimen en ningún caso podrá volver a tributar en los términos del mismo, es decir, si por alguna razón un Pequeño Contribuyente actualiza alguna de las causas previstas en la LISR por las cuales deja de cumplir con los requisitos del Régimen saldrá del mismo, y en el supuesto de que el mismo contribuyente en un período de tiempo nuevamente se sitúe en la hipótesis normativa, es decir, cumpla con los requisitos para tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, no podrá recibir los beneficios del mismo debido a la arbitraria, inequitativa e injustificada disposición que prohíbe al

contribuyente volver a tributar como Pequeño Contribuyente una vez que ha salido del Régimen.

Dicho numeral tiene su origen en la Sección II del entonces Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales, a lo cual cabe mencionar que dicho régimen fiscal es el antecedente del Régimen de Pequeños Contribuyentes en estudio. En esta tesitura, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 1991 en el artículo 119-J disponía en su último párrafo:

"Artículo 119-J

...

Los contribuyentes que cambien su opción o dejen de estar en los supuestos establecidos por esta Ley para tener derecho a optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, no podrán volver a optar por pagar el impuesto conforme a la misma."

Dicha reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990, cuya vigencia inició a partir del 1 de enero de 1991. Por ser ésta la primera vez en que se contempla tal disposición, me di a la tarea de buscar en la exposición de motivos la justificación económica o de política fiscal que diera luz a tan desafortunada adición, derivado de esta búsqueda y de lo desierta que resultó la misma, estoy en condiciones de asegurar que no existe fundamento alguno en la exposición de motivos que dé siquiera de manera indirecta, fundamento, claridad, razón o motivo para justificar tal adición. Así, todo parece indicar que la adición en comento es consecuencia tal vez de un capricho por parte de los legisladores, o bien, quizá resultado de una verdadera intención de regular el Régimen simplificado en el sentido de pensar que una vez que se sale del mismo es por una causa de mejora en la capacidad tributaria,

sin embargo, independientemente de que en ningún lado logramos encontrar justificación alguna, los legisladores se olvidaron de la equidad que debe existir en cuanto a la estructura del régimen, por lo que sostenemos de manera por demás fundada conforme a las bases que anteriormente se han venido desarrollando, que si una persona sale del Régimen de Pequeños Contribuyentes por cualquier motivo y posteriormente se vuelve a encontrar en las mismas circunstancias reconocidas por la Ley para formar parte del multicitado régimen, no podrá tributar como Pequeño Contribuyente, transgrediendo con ello la garantía individual así reconocida por el máximo tribunal de la Nación, toda vez que dicha disposición no respeta el principio de equidad tributaria consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31, el cual se traduce en el respeto al principio de igualdad que consiste en dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Como se ha venido exponiendo a lo largo del presente estudio, el principio de justicia tributaria está compuesto por dos principios; el de proporcionalidad y el de equidad tributaria, es éste último respecto del cual nos enfocamos en este momento. Como es bien sabido, el principio de equidad tributaria consiste en *dar un trato igual a los iguales, y desigual a los desiguales*, aterrizando por su especificidad este principio al Régimen de Pequeños Contribuyentes, pudiéramos expresarlo a través de ésta máxima: “Todos aquellas personas físicas que reúnan los requisitos previstos en la LISR respecto al Régimen de Pequeños Contribuyentes, deberán ser tratados de la misma manera”, lo anterior resulta congruente, incluso lógico, sin embargo en la práctica no es del todo así, toda vez que si recordamos lo expuesto en el presente estudio, mencionábamos que

aquellos que por cualquier razón prevista en la ley salen del Régimen ya no podrán volver a tributar bajo el mismo.

Como puede observarse, las incongruencias saltan a la vista, esta prohibición de regresar a tributar bajo el Régimen una vez que se sale, es a todas luces violatorio del principio de equidad tributaria, inmerso en lo que se denomina doctrinalmente como justicia tributaria, a la luz del supuesto de que a un contribuyente en un ejercicio fiscal por alguna eventualidad o motivo excede en el monto fijado para el Régimen y en el siguiente ejercicio fiscal vuelve al monto exigido para tributar como Pequeño Contribuyente, tal disposición es inequitativa en virtud de que se le obligaría a tributar conforme a los otros regímenes y no como a sus iguales, en consecuencia se le estaría dando un trato desigual al contribuyente que tiene las mismas cualidades de los Pequeños Contribuyentes.

En apoyo a lo antes mencionado citamos el criterio dictado por el máximo tribunal de la Nación²⁴⁹:

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES. El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes

²⁴⁹ SCJN, IX Época, 2ª parte, agosto de 1995, Tesis P. L/95 p. 71. AR 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 06-04-95.

diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.

Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dieciséis de agosto en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudíño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número L/95(9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Novena Epoca, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, Agosto de 1995, Tesis P. L/95, pág. 71

Como puede desprenderse de la lectura del citado criterio, no es necesario que se establezcan categorías de contribuyentes, sino que basta que uno solo de ellos no pueda ejercer su derecho a ser tratado igual que a sus iguales para que una disposición sea inequitativa. Dicho en otros términos la equidad que debe contener toda disposición fiscal no se adquiere por el hecho de que se aplique a todos, sino en dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Por lo que a aquellos que se viole el principio de equidad no queda otra más que acudir ante la autoridad judicial a solicitar el amparo y protección de la justicia federal.

Con base en estas ideas estimamos oportuno comentar que la disposición que prohíbe volver a tributar conforme a los Pequeños Contribuyentes una vez que se sale del

régimen, invita a los mismos a no declarar lo que verdaderamente perciben, todo con la finalidad de no perder el derecho a recibir los beneficios que ofrece el tributar como Pequeño Contribuyente, a menos de que se tenga un alto grado de certeza de que se mantendrán en otro régimen y no solo por una simple eventualidad. Finalmente concluimos que tal disposición debería derogarse en virtud de que la misma carece de justificación económica, social, de política fiscal o extrafiscal, e invita a que los contribuyentes recurran a la elusión fiscal provocando merma en los ingresos que percibe el Estado y en consecuencia en detrimento del desarrollo de la sociedad.

CONCLUSIONES

_____ **PRIMERA.** En nuestro país le pertenece al profesional del derecho el deber de criticar constructivamente las normas jurídicas vigentes esto con el objetivo de encontrar los medios que permitan solucionar los problemas sociales, como son los cada vez más complejos servicios públicos, que por su trascendencia e importancia no admiten demora. En este contexto, el Estado se ha visto en la imperiosa necesidad de aumentar sus ingresos, por lo que entre otras formas de allegarse de recursos económicos para la satisfacción de las necesidades colectivas y funcionamiento del mismo, obliga a los ciudadanos a contribuir ejerciendo su poder de imperio, sin embargo, tal poder tiene como premisa el límite exigido por el Estado de Derecho que demandan los Estados Modernos.

SEGUNDA. Desafortunadamente, no todas las normas jurídicas acogen los principios de derecho y lejos de este ideal, en algunas ocasiones sirven de instrumento para legalizar el abuso de poder y arbitrariedades por parte de la autoridad, por lo que le concierne al Poder Legislativo expedir leyes conforme a las formalidades que dispone la Constitución, además de que su contenido no debe ser otro que el del estricto apego a las máximas comprendidas en la misma.

Así, corresponde al Poder Legislativo entre otras funciones, la de sentar las bases jurídicas que permitan alcanzar una política fiscal que impulse el desarrollo económico y científico de la nación, propiciando a su vez la justa distribución de la riqueza a través del

marco legal, así como también que el Estado cumpla eficientemente con sus actividades, obteniendo más ingresos de aquellos que cuentan con mayores ingresos y por ende más riqueza, y exente a los contribuyentes que poco o nada poseen.

Es necesario insistir que en materia fiscal los legisladores tienen la invaluable y trascendente obligación de motivar el sentido de las leyes conforme a los principios constitucionales, con el fin último de que la contribución que resulte a cargo del particular sea justa, cierta, cómoda y económica, y en consecuencia lograr que el sistema fiscal sea eficiente y contribuya al anhelado desarrollo económico del país. A su vez, les corresponde establecer las bases mínimas que permitan a las autoridades administrativas y judiciales actuar respetando las garantías y derechos de los contribuyentes, y en caso de violaciones a éstos, el contribuyente encuentra en la propia ley los medios para recurrir el acto que le resulta violatorio y en consecuencia, hacer respetar el Estado de Derecho.

TERCERA. Sin duda alguna cada uno de los principios teóricos así como los principios constitucionales están revestidos de gran importancia, sin embargo, consideramos que especialmente el de certeza jurídica propuesto por el distinguido economista inglés del siglo XVIII, Adam Smith, y los de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son los más trascendentales por el efecto que producen en la esfera jurídica y económica de los contribuyentes. Concluyo lo anterior, en virtud de que son éstos los que ofrecen soporte al sistema tributario mexicano y porque de su observancia o menosprecio depende la justicia en los impuestos.

CUARTA. El Impuesto Sobre la Renta es el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica como un medio de redistribución de la riqueza. Lo anterior, es resultado de las cifras que fueron expuestas en el presente estudio, de las cuales se advierte que no existe un solo concepto que aporte mayores ingresos que el multicitado impuesto, de donde concluimos que este ingreso es el que de manera preponderante permite el funcionamiento del Estado.

Por otro lado, el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto directo, en virtud de que su objeto es gravar las utilidades o rendimientos, lo cual incide sobre los excedentes económicos dando lugar así a que el que más posea tribute en mayor medida; no existiendo en consecuencia, esa desigualdad característica de los impuestos al consumo, éstos a diferencia de aquellos, originan que todo aquél que adquiriera mercancías o reciba la prestación de un servicio tenga que pagar exactamente el mismo tributo independientemente de su mayor o menor capacidad económica.

Dicho lo anterior, y precisando nuevamente que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto a la riqueza, concluimos que este ingreso es el que percibe el Estado con mayor justicia fiscal.

QUINTA. Consideramos que existe una incongruencia lógico jurídica en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, toda vez que de conformidad con el párrafo

tercero fracción II del artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, una vez que se sale del régimen no es posible volver a tributar en el mismo.

SEXTA. La incongruencia lógica jurídica que advertimos, desemboca en la violación del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

SÉPTIMA. La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, en consecuencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentra en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situación diversa.

OCTAVA. La prohibición de regresar a tributar bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes una vez que se sale del mismo es violatorio del principio de equidad tributaria, de conformidad con lo que conocemos como justicia tributaria, lo anterior, toda vez que dicha prohibición imposibilita al que fue Pequeño Contribuyente y que por alguna causa salió del Régimen pero tiempo después vuelve a cumplir con los requisitos para tributar como Pequeño Contribuyente, es decir, se ubica en la misma hipótesis normativa que tenía y que es igual a la de otros contribuyentes que sí se les permite gozar

de los beneficios del Régimen, violando así el derecho que tiene todo contribuyente a recibir el mismo trato que quienes se ubican en igual o similar situación de hecho.

NOVENA. Una vez vertidas las razones que demuestran la incongruencia lógico jurídica en que incurre el artículo 139 fracción II párrafo tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estamos en condiciones de afirmar la necesidad de derogar el párrafo en comento, con la finalidad de encontrar la tan reclamada justicia tributaria en las disposiciones que regulan al Régimen de Pequeños Contribuyentes, y él mismo sea capaz de cumplir con las necesidades y exigencias que la sociedad demanda.

Sobre esas bases consideramos que dicha prohibición carece de justificación económica, social, de política fiscal o incluso extrafiscal, al no permitir regresar a tributar bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, como se aprecia en la exposición de motivos no existe razón fundada que obligue a tributar conforme a los otros regímenes y no como a sus iguales, en consecuencia se le estaría dando un trato desigual al contribuyente que tienen las mismas cualidades de aquellos contribuyentes que se encuentran en las circunstancias de tributar bajo el Régimen de Pequeño Contribuyente.

DÉCIMA. Consideramos que el contribuyente que se encuentra ante la negativa de tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes una vez que sale del mismo y éste se encuentre nuevamente en las circunstancias de tributar en el Régimen, podrá interponer el juicio de amparo en contra de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por ser ésta violatoria del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV

de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, precepto que por englobar al principio de justicia y de conformidad con la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, se considera como garantía individual, independientemente de que el artículo en mención no se encuentre inmerso en el capítulo relativo a las garantías individuales.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Décimo Octava Edición, México, Editorial Themis, 2004.
2. BARRÓN MORALES, Alejandro, *Estudio práctico del ISR para Personas Físicas 2002*, Décimo Séptima Edición, México, Editorial Calidad en Información, 2002.
3. BERLIRI Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, Madrid, Traducción Española, 1964.
4. CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Tomo I, México, Editorial Themis, 1996.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*, México, Iure Editores, 2001.
6. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, México, Editorial Porrúa, 1977.
7. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso, *Ensayos Jurídicos en materia Tributaria*, México, Editorial Themis, Colección ensayos jurídicos, 1993.
8. DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1999.
9. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Tercera Edición, México, Editorial Limusa Noriega Editores, 1987.
10. DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial Pac, 1999.
11. DINO JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Segunda Edición, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.
12. DOMINGUEZ MOTA, Enrique, CALVO NICOLAU, Enrique, coaut. *Estudio del impuesto sobre la renta de las empresas para 1973*, Segunda Edición, Corregida y aumentada, México, Docal Editores, 1974.
13. DOMINGUEZ MOTA, Enrique, CALVO NICOLAU, Enrique, coaut. *Estudio del impuesto sobre la renta de las personas físicas para 1973*, México, Docal Editores, 1973.
14. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Décimo Cuarta Edición, México, Editorial Porrúa, 1980.
15. FLORES ZAVALA, Ernesto, *La justicia en los impuestos (conferencia); el Impuesto Sobre la Renta para las rentas de inmuebles*, México, Talleres Gráficos de Librería Madero, 1959.

16. GARCÍA LÓPEZ GUERRERO, Luis, *Derechos de los contribuyentes*, México, Cámara de Diputados, LVII Legislatura, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.
17. GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Quinta Edición, México, Editorial Porrúa, 1973.
18. GARZA, Sergio Francisco de la, *Evolución de los conceptos de renta y de ganancias de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el periodo de 1921-1980*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, (Colección de Estudios Jurídicos, Vol. V), 1983.
19. GARZA, Servando J., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario mexicano*, México, Editorial Cultura, 1949.
20. GIULIANI FONROUGE, C. M., *Derecho Financiero*, Segunda Edición, 1969.
21. JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo A., *Impuesto sobre la renta de las personas físicas, 1984*, Tercera Edición corregida, México, Humanitas Centro de Investigación y Posgrado, 1984.
22. MARGAIN, Hugo B., *Estudios Fiscales*, México, Taller de Impresión de Estampilla y Valores, 1960.
23. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Décimo Tercera Edición, México, Editorial Porrúa, 1997.
24. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
25. MOSQUEDA MARTÍNEZ, Noé, *Análisis económico y jurídico de la Ley del ISR*, México, Editorial Pac, 1993.
26. PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Política e Impuestos (pensamientos)*, México, Editorial Porrúa, 2003.
27. PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2000.
28. PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, España, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978.
29. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Derecho Fiscal, (aspectos jurídicos contemporáneos)*, Quinta Edición, México, Textos Universitarios, 1975.

30. PORRAS Y LÓPEZ, Armando, *Naturaleza del impuesto sobre la renta; (aspectos jurídico, económico y contable)*, México, Textos Universitarios, Manuel Porrúa, 1976.
31. RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado España y México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2003.
32. ROBLES GLENN, José Luis, *Apuntes de Derecho fiscal y nueva Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, UNAM, 1965.
33. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, México, Editorial Oxford, 2002.
34. SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999.
35. SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tercera Edición corregida y aumentada, México, Universidad Michoacana, Editorial Universitaria, Morelia Michoacán, 1974.
36. SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del Código Fiscal 2003*, Segunda Edición, México, Editorial ISEF, 2003.
37. SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, DIRECCIÓN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Margain, Hugo B., pról. *Compilación de Leyes del Impuesto Sobre la Renta (1921-1953)*, México, 1957.
38. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Quinta Edición, ampliada y actualizada, Argentina, Ediciones Depalma Buenos Aires, 1993.
39. Diccionario de Derecho Empresarial, L. Ribó Durán, J. Fernández Fernandez. Bosch, Casa Editorial, Barcelona, España, 1998.
40. Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima Edición, Madrid, 1984.
41. Diccionario Jurídico para Contadores y Administradores, Díaz González, Luis Raúl. Segunda Edición, Gasca Sicco, México, 1998.
42. Diccionario Jurídico Mexicano, Décima Segunda Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, México, 1998.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación 2005

Ley del Impuesto Sobre la Renta 1990-2005

Ley del Impuesto al Valor Agregado 1999-2005

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2005

OTROS ORDENAMIENTOS

Resolución Miscelánea Fiscal para 1999-2001 y 2005

Diario Oficial de la Federación, de los días:

26 de diciembre de 1990

15 de febrero de 1999

4 de abril de 2000

31 de diciembre de 2000

2 de marzo de 2001

1º de enero de 2002

Diario de Debates de 5 abril 2001 de la iniciativa de Decreto que Establece Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales

Exposición de motivos de 15 de noviembre de 1990 de la 11ª Reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su respectivo Dictamen de 13 de diciembre de 1990

REVISTAS

Armienta Calderón, Gonzálo.

García Bueno, Marco César, coaut.

Elementos para una reforma del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas.

REVISTA JURÍDICA

I Época, No. 11, Septiembre-Diciembre, 1999

Culiacán, Sin., México

Espinosa Campos Luis Antonio
NUEVO CONSULTORIO FISCAL
Año 17, No. 322, 2ª Qna. Enero, 2003
Fondo Editorial FCA
México, D. F.

López Ramírez, Andrés.
Las Modificaciones a la Ley del ISR.
NUEVO CONSULTORIO FISCAL
Año 12, No. 201, Enero, 1998
México, D. F.

Mancillas Valdespino, María de Lourdes.
Mireles Arreola, Susana, coaut.
Reformas al ISR de las Personas Físicas.
NUEVO CONSULTORIO FISCAL
Año 12, No. 201, Enero, 1998
México, D. F.
Martín Granados, Ma. Antonieta.
Régimen de Pequeños Contribuyentes 1998.
NUEVO CONSULTORIO FISCAL
Año 12, No. 201, Enero, 1998
México, D. F.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS

<http://www.cefp.org.mx/intr./edocumentos/pdf/cesp/cefp0082002a.pdf>

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx>