



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

**“INEQUIDAD DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES EN LA LEY DEL ISR”**

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

FANNY FUENTES VELÁZQUEZ

ASESOR: LIC. FÉLIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ



ES Aragón

MÉXICO

2005

AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

POR DEJARME LLEGAR A ESTA HERMOSA ETAPA DE MI VIDA, POR PERMITIRME ESTAR JUNTO A MI FAMILIA Y TAMBIÉN CON LAS PERSONAS QUE QUIERO.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO:

EN ESPECIAL A LA FES DE ARAGÓN POR DARME LA OPORTUNIDAD DE CRECER Y DESARROLLARME PROFESIONALMENTE DENTRO DE SU VALIOSA INSTITUCIÓN.

A MIS PROFESORES:

POR COMPARTIR CON NOSOTROS PARTE DE SUS CONOCIMIENTOS Y DE SU VIDA.

A MI ASESOR:

POR TODA LA PACIENCIA QUE ME TUVO DURANTE LA ELABORACIÓN DE MI TESIS Y POR DEDICAR UNA PARTE DE SU TIEMPO A LA ENSEÑANZA EN ESTA MAGNÍFICA ESCUELA.

A MIS PADRES:

POR DARME LA MÁS VALIOSA DE LAS HERENCIAS Y POR TODOS SUS REGAÑOS.

A MIS HERMANOS MAYORES (MARIBEL, IVONNE, NANCY, EDGAR Y FABIOLA):

PORQUE HAN SABIDO MARCAR EL CAMINO A SEGUIR A PESAR DE LO DIFÍCIL QUE ES, Y NO SÓLO COMO PROFESIONISTAS SINO TAMBIÉN COMO PERSONAS; Y PORQUE SÉ QUE TENGO Y SIEMPRE TENDRÉ UN APOYO EN CUALQUIERA DE USTEDES.

A MIS HERMANOS MENORES (BRENDA Y OSCAR):

POR SER TAN DIVERTIDOS Y LATOSOS. POR SER BUENOS HIJOS,
BUENOS HERMANOS Y BUENOS AMIGOS.

A MIS AMIGOS DE LA ENEP:

EN ESPECIAL A PILAR Y A RICARDO, POR TODOS ESOS MOMENTOS
QUE PASAMOS JUNTOS DENTRO Y FUERA DE LA ESCUELA. PORQUE
CON USTEDES PASE UNA DE LAS ETAPAS MAS BELLAS QUE HASTA HOY
HE VIVIDO.

A SAUL:

POR TU AMISTAD, POR SER UNA PERSONA DIVERTIDA , POR SER
SIEMPRE TU MISMO, POR QUERERME Y POR HABER APARECIDO EN MI
VIDA EN EL MOMENTO INDICADO.

CON CARIÑO FANNY F.V.

INDICE

INEQUIDAD DEL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN LA LEY DEL ISR

PAGINA

INTRODUCCIÓN.....I

CAPITULO PRIMERO

1. GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES

| | |
|--|----|
| 1.1.Nociones Generales..... | 1 |
| 1.2. Ingresos del Estado..... | 2 |
| 1.3. Vías de Ingreso..... | 3 |
| 1.3.1 Clasificación..... | 3 |
| 1.4. Contribuciones. Concepto..... | 7 |
| 1.4.1 Clasificación..... | 10 |
| 1.5. Impuestos..... | 13 |
| 1.5.1. Características..... | 14 |
| 1.5.2. Elementos del Impuesto..... | 17 |
| 1.5.3. Sujetos del Impuesto..... | 20 |
| 1.5.4. Objeto del Impuesto..... | 26 |
| 1.5.5. Clasificación de los Impuestos..... | 27 |
| 1.5.6. Efectos de los impuestos..... | 28 |

CAPITULO SEGUNDO

MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS

| | |
|---|----|
| 2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. | 34 |
| 2.2. Principios Constitucionales de las Contribuciones. | 33 |
| 2.3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. | 38 |
| 2.3.1. Organismos Centralizados. | 39 |
| 2.3.2. Elementos. | 41 |
| 2.4. Organismos Desconcentrados. | 42 |
| 2.4.1. Características. | 44 |
| 2.5. Servicio de Administración Tributaria. | 45 |
| 2.6. Código Fiscal de la Federación. | 49 |
| 2.7. Ley del Impuesto Sobre la Renta. | 53 |
| 2.8. Ley de Ingresos de la Federación. | 55 |

CAPITULO TERCERO

2. MARCO CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

| | |
|---|----|
| 3.1. Impuesto Sobre la Renta. Concepto. | 59 |
| 3.2. Sujetos. | 61 |
| 3.3. Obligaciones. | 63 |
| 3.4. Clasificación de los Contribuyentes por el Régimen Fiscal. | 65 |
| 3.5. Concepto de Personas Morales. | 67 |
| 3.5.1. Clasificación. | 69 |

| | |
|---|----|
| 3.5.2 Personas Morales sujetas al pago del I.S.R. | 74 |
| 3.5.3. Deducciones Autorizadas a las Personas Morales. | 75 |
| 3.6. Personas Físicas. Concepto. | 76 |
| 3.6.1 Clasificación por el Régimen Fiscal. | 77 |
| 3.6.2. Personas Físicas sujetas al pago del I.S.R. | 79 |
| 3.6.3. Deducciones autorizadas a las Personas Físicas. | 80 |

CAPITULO CUARTO

4. PERSONAS FÍSICAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

| | |
|--|-----|
| 4.1. Ingresos de las Personas Físicas por Prestación de Servicios Empresariales y Profesionales. | 83 |
| 4.1.1 Deducciones autorizadas. | 86 |
| 4.2. Régimen General de Ley. | 89 |
| 4.3. Régimen Intermedio. | 90 |
| 4.3.1. Deducciones autorizadas. | 92 |
| 4.4. Régimen de los Pequeños Contribuyentes. | 95 |
| 4.4.1. Quienes pueden tributar bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes. | 96 |
| 4.4.2. Quienes no pueden tributar bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes. | 97 |
| 4.4.3. Obligaciones de los Pequeños Contribuyentes. | 97 |
| 4.4.4. Cálculo del ISR de los Pequeños Contribuyentes. | 100 |
| 4.4.5. Participación de Utilidades a los Trabajadores. | 102 |

4.5. Inequidad del Régimen de Pequeños Contribuyentes en la Ley del ISR...103

CONCLUSIONES109

BIBLIOGRAFIA111

INTRODUCCIÓN

Todo gobierno realiza una actividad financiera ordenada, encaminada a crear instituciones, métodos y principios necesarios para el desarrollo económico de una nación y es a través del presupuesto que un gobierno logra cierto control sobre la forma de administrar sus recursos además de ser el principal plan financiero de un gobierno que incluye la estimación de ingresos previstos y la de los gastos públicos que se propone hacer aquel, e implícitamente, la lista de actividades que han de desarrollarse y los medios con que cuenta o que puede adquirir para llevar estas a cabo.

En el presupuesto se coordinan las políticas fiscales y únicamente en el se refleja la dirección financiera que sigue un gobierno.

Por lo que toda nación, necesita de una fuente de ingresos para realizar o materializar esa actividad financiera y de esa forma hacer frente a los gastos públicos y lograr la realización de los fines que le son inherentes por ser una organización política y social.

El gobierno de Mexicano, obtiene ingresos mediante dos vías: Derecho Publico y Derecho Privado, entendiendo al primero como los ingresos que obtiene el Estado en su carácter de soberano; es decir, son todas aquellas aportaciones económicas que los gobernados hacen al Estado de manera obligatoria para sufragar los gastos públicos dentro del cual encontramos el pago del Impuesto Sobre la Renta y; a los segundos como aquellos donde el Estado actúa en una relación de igualdad relativa frente a los particulares, ejemplo de ello es cuando realiza contratos como la compraventa, o los ingresos que obtiene por regalías derivadas de la explotación de patentes y cuando es beneficiado por un legado.

En cuanto a los principales ingresos por vía de Derecho Público, encontramos su fundamento en nuestra Constitución al establecerse en su artículo 31 fracción IV la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público así de la Federación, Estados o Municipios.

Estas contribuciones deben estar contempladas en la ley y nunca en un reglamento o decreto; por lo tanto, son generales y deben ser proporcionales; es decir, deben establecerse de acuerdo con los ingresos que obtenga el gobernado; ser equitativos que significa que todos los que se encuentren en la misma hipótesis normativa deben pagar los mismo, son obligatorios sin que el

particular reciba una contraprestación a su favor y además deben ser destinados a cubrir el gasto público; que no es otra cosa que los gastos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos de la población.

La misma Constitución en su artículo 73, fracción VII faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y en su artículo 74 fracción IV establece la facultad de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

Cabe señalar que al ser el Impuesto Sobre la Renta uno de los principales ingresos del Estado si no es que el más importante es necesario que este reúna las características antes mencionadas, principalmente los relativos a la equidad y proporcionalidad.

Esta equidad y proporcionalidad en otras palabras significa que cada quien contribuya de acuerdo con su riqueza, ingresos y posibilidades económicas y que esa aportación sea la mínima posible para no empobrecer al contribuyente, y a 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 y de esta forma quedar bien distribuidas las cargas sociales entre todos los gobernados que si tienen la posibilidad de contribuir.

En el caso de las personas obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta no importa si son nacionales o extranjeras, lo que realmente importa es gravar los ingresos que obtengan, sin importar de donde provenga la fuente de riqueza siempre y cuando tengan un domicilio o establecimiento que pueda considerarse fijo en el país y que sus ingresos sean atribuibles a dichos domicilios o establecimientos.

Si tomamos en cuenta que Estado es una organización jurídico-política creada por la sociedad, y dotado de un poder soberano y coactivo suficiente para imponer unilateralmente sus decisiones y realizar sus elevados fines, esta organización requiere la satisfacción de las necesidades colectivas, de los medios materiales que solamente los mismos individuos personal o colectivamente le pueden proporcionar, pero únicamente sobre bases justas, equitativas y proporcionales, que distribuyan obligatoriamente las cargas, cuotas o prestaciones sociales con independencia de toda contraprestación.

Es decir, si el individuo es considerado como el motor de la vida social y económica y el verdadero creador de la riqueza pública el gobierno esta obligado a respetar como mínimo los principios que marca la constitución al momento de establecer el cobro de las contribuciones, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta que al encontrarse establecido en una ley si cuenta con el requisito de legalidad, sin embargo, eso no es suficiente para garantizar que los pequeños contribuyentes no sufrirán un detrimento en su patrimonio por

la imposición tan desigual frente a personas físicas no asalariadas y hasta frente a otros pequeños contribuyentes.

Es por ello, que en nuestro trabajo de investigación elaboramos un estudio sobre la inequidad del régimen de pequeños contribuyentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y pretende además que los pequeños contribuyentes cuenten con la seguridad jurídica de que al momento de que se les cobre o se les imponga este impuesto no se vean lesionados en sus garantías que les proporciona nuestra constitución y tengan las mismas posibilidades legales que otros pequeños comerciantes del mismo régimen fiscal.

El Impuesto Sobre la Renta cuenta con un fundamento legal, sin embargo, debe contar con el requisito de equidad puesto que es un principio constitucional, y por lo tanto debe respetarse al momento de establecer su monto a pagar por las personas físicas o morales para que de este modo se cumpla con los fines que establece nuestra Carta Magna (el gasto público) sin afectar la esfera jurídica de los gobernados por la imposición de contribuciones inequitativas que provocan una desventaja de unos contribuyentes frente a otros que pertenecen al mismo régimen.

En otras palabras, si decimos, que la equidad significa que todo contribuyente que se encuentre en las mismas condiciones de ingresos deben pagar lo mismo, es lógico que todos aquellos que se encuentren en la misma hipótesis normativa que marcan nuestras leyes fiscales deben contribuir con el fisco en la misma proporción y en la forma que lo hacen los demás.

Por lo que, dentro del primer capítulo relativo a las generalidades de las contribuciones veremos lo que son los ingresos del Estado así como las vías en que puede hacerse llegar tan indispensable recurso para hacer frente a la enorme y difícil tarea de dirigir la política económica de nuestro país; así como la forma en que se dividen estas.

El concepto de contribuciones y la forma en que las clasifica nuestra ley fiscal, también serán tema de nuestro primer capítulo.

Nuestro capítulo segundo versará sobre fundamento de las contribuciones, retomaremos lo establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución, de igual forma hablaremos de los principios que rigen a las contribuciones, entre ellos el principio de equidad que es de gran importancia ya que es el tema central del presente trabajo.

En la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, encontramos las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el organismo desconcentrado de esta (Servicio de Administración Tributaria) que tiene entre otras facultades la importantísima tarea de recaudar los impuestos.

Así como, del Código Fiscal de la Federación señalaremos la forma en que se clasifican las contribuciones, las obligaciones de los contribuyentes en cuanto al pago de impuestos; las facultades con que cuenta la autoridad fiscal, y por último, los recursos con que cuentan los contribuyentes en caso de que consideren fundadamente que la autoridad fiscal ha violado o lesionado alguna

de sus garantías constitucionales. Recursos que son muy importantes, puesto que se debe saber cuales son los que proceden en cada caso y ante que autoridad deben ser presentados y resueltos.

Por otro lado, los ingresos que se hará llegar el Estado en el año fiscal 2005 lo veremos en la Ley de Ingresos de la Federación, al igual que el monto por cada contribución que se espera recaudar en el ejercicio.

El capítulo tercero será destinado al estudio del concepto de Impuesto Sobre la Renta y los sujetos obligados al pago de éste, las personas físicas y morales, su clasificación y deducciones correspondientes a cada una según la Ley del ISR.

Por último, el capítulo cuarto hablará sobre personas físicas por prestación de servicios empresariales y profesionales, sus deducciones autorizadas, el régimen de ley, el régimen intermedio y el de pequeños contribuyentes.

Además, estudiaremos, la inequidad del régimen de pequeños contribuyentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y daremos una explicación del porque consideramos que es inequitativo este régimen, y como consecuencia de ello, porque lesiona las garantías que nuestra constitución establece para todos los contribuyentes en su artículo 31 fracción IV.

CAPITULO PRIMERO

1. GENERALIDADES DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. NOCIONES GENERALES

Todo Estado como organización política que es requiere de una fuente de ingresos para sufragar los enormes gastos públicos que año con año realiza, como es el caso de México.

Y es mediante el cobro de impuestos, que el gobierno puede captar esos ingresos pecuniarios que le son necesarios para poder prestar todos los servicios públicos que el Estado considere como primordiales.

Los impuestos, no son el único medio del que dispone el gobierno para obtener los ingresos necesarios y así lograr la realización de los fines que le son inherentes, pero sí es uno de los más importantes ya que es precisamente de los impuestos de donde se recauda la mayor parte de dinero que servirá para el gasto público.

En primer lugar encontramos que, el gobernado individual o colectivamente es el que proporciona los recursos monetarios necesarios para que los gastos de la sociedad a la que pertenecen sean cubiertos; y en segundo lugar encontramos que el Estado es el único facultado para establecer mediante figuras tributarias la obligación de todo gobernado de aportar la mínima parte de su riqueza, misma que será devuelta por el gobierno en forma de servicios públicos.

El fundamento de las contribuciones lo encontramos principalmente en el artículo 31 fracción IV Constitucional, al establecer que es obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público así de la Federación, Estados y Municipios, y de forma proporcional y equitativa. Artículo que poco mas adelante estudiaremos con más detenimiento por ser de gran importancia ya que establece los principios más elementales que deben respetarse al momento de establecer una contribución.

Por lo que, el Estado tiene la obligación de velar por que se cumplan todos los principios establecidos en la constitución y no sólo porque la ley lo mande sino porque se debe velar por la economía de los gobernados.

1.2. INGRESOS DEL ESTADO

El Estado para poder hacer frente a sus más altas obligaciones requiere de una inmensa masa de recursos pecuniarios. Es por ello que necesita de ingresos que le son proporcionados por sus gobernados.

A este respecto, Narciso Sánchez Gómez conceptúa al ingreso público como "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".¹

En un sentido mas amplio, puede decirse que, el ingreso publico..."Es el dinero que recibe el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su poder de imperio o autoridad. Toda recepción de numerario en las arcas del Estado debe considerarse como un ingreso, aunque no tenga el carácter de definitivo".²

Por otro lado Carlos M.Guiliani Fonrouge, en su libro de Derecho Financiero conceptúa a los ingresos públicos "como las entradas que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de indole económico-social".

Los ingresos: son aquellas aportaciones pecuniarias que realizan los gobernados, ya sea en su carácter individual o colectivo a favor del Estado y el cual servirá para cubrir el gasto público.

Estos ingresos se respaldan en una ley de Ingresos que expide de manera anual la Federación donde encontramos un catalogo de las contribuciones, derechos, aprovechamientos, entre otros para que con base en ello se haga frente al gasto público.

Los ingresos del Estado han sido clasificados de diversas maneras tanto legal como doctrinalmente pero, abundaremos este punto en el siguiente tema donde clasificaremos las vías de ingreso.

Por su parte el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación define a los créditos fiscales de la siguiente manera:

"Artículo 4°. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese

¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa. México. 2000. p. 193.

² SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo Curso. Vigésima Ed. Porrúa. México. 2000. p. 35.

carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

1.3. VIAS DE INGRESO

Dentro de este punto veremos las vías o medios de que dispone el Estado para allegarse el suficiente capital y así poder desarrollar su actividad administrativa durante todo el periodo fiscal que en nuestro país comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Es de gran importancia saber cuales son estas vías de ingreso, pues de ellas se desprende la importancia que tienen los impuestos, para que el Estado tenga los medios necesarios y así pueda sufragar aquellos gastos indispensables para la población.

Respecto a los ingresos se ha hecho una gran cantidad de clasificaciones tanto legal como doctrinal, sin embargo daremos una pequeña explicación de las más importantes o las más aceptadas y luego daremos la clasificación legal que establece nuestro Código Fiscal de la Federación.

De esta manera, el Estado obtiene ingresos mediante dos vías: Derecho Privado y Derecho Público, las primeras colocan al Estado en una relación de igualdad con los gobernados, como cuando realiza contratos de compraventa o cuando obtiene ingresos por su actividad industrial y comercial mediante empresas públicas. En las segundas el Estado actúa como ente soberano pues cuenta con la facultad de imponer y cobrar los impuestos.

Pero sin duda alguna los ingresos por vía de Derecho Público revisten mayor importancia que los ingresos por vía de Derecho Privado.

1.3.1. CLASIFICACION

1.- Ingresos por vía de Derecho Público.

Dentro de esta clasificación el Estado actúa como un ente soberano, ya que de forma unilateral establece las aportaciones pecuniarias que deben cubrir los gobernados con el fin de cubrir el gasto público expidiendo las leyes necesarias para su adecuada regulación y aplicación. En este rubro encontramos a los

impuestos, derechos, contribución de mejoras, aportaciones de seguridad social y a los aprovechamientos que mas adelante veremos.

La primera clasificación divide a los ingresos públicos en dos grupos:

a) Ingresos Tributarios.

Son aquellos que decreta el Estado de manera obligatoria para sus gobernados mediante la expedición de leyes, dentro de esta clasificación encontramos a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y los derechos. Así como todos los accesorios como son las multas, recargos, indemnizaciones y gastos de ejecución.

b) Ingresos Financieros.

Estos son ingresos que el Estado obtiene por conceptos diferentes a las contribuciones como son los empréstitos, emisión de moneda, expropiaciones, decomisos entre otros.

Otra clasificación de los ingresos por vía de Derecho Público es la siguiente:

a) Ingresos Ordinarios.

Son los que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado en cada uno de sus ejercicios fiscales y para ese efecto, se expide para la federación, las Entidades Federativas y para los Municipios la ley de ingresos respectiva, misma que viene a enumerar los ingresos relativos a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos, empréstitos y bonos de deuda publica. Aunque debe aclararse que para las entidades Federativas y municipios a la luz de los Convenios de Coordinación Fiscal, han surgido los ingresos denominados participaciones de tributos federales y locales, que también se equipara a ingresos ordinarios.³

Andrés Serra Rojas, define a los ingresos ordinarios como "aquellos que normalmente se destinan a cubrir el presupuesto y están comprendidos en las previsiones presupuestarias de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico. Los impuestos pertenecen a esta categoría de ingresos ordinarios, así como las tasas o derechos, las contribuciones especiales, productos y aprovechamientos."

Es decir, estos ingresos servirán para cubrir los gastos normales o fundamentales de unos años fiscales el cual inicia el 1 ° de enero y termina el 31 de diciembre.

³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob cit. p. 11.

b) Ingresos Extraordinarios.

Son aquellos que, debe percibir el Estado sólo en épocas de crisis económica, por alguna calamidad social producto de fenómenos naturales o de otras circunstancias que pongan al gobierno en una situación de emergencia financiera, o cuando hay un notable y contraproducente déficit presupuestal, en tales circunstancias la doctrina del derecho fiscal señala a los empréstitos, a la emisión de moneda, a los impuestos extraordinarios o derechos extraordinarios, etc.⁴

Estos ingresos extraordinarios se establecen cuando existen circunstancias anormales que obligan a la Federación a imponerlos y son utilizados para hacer frente a estas necesidades urgentes.

El empréstito, es la forma mas común para obtener ingresos extraordinarios, aunque en la actualidad se ha convertido en un ingreso ordinario puesto que año con año se recurre este medio de una forma hasta exagerada.

En su libro de Elementos de Finanzas Publicas, Ernesto Flores Zavala afirma esta clasificación al mencionar que los ingresos del Estado se clasifican en dos grupos. Ordinarios y extraordinarios. Los primeros son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios. Los segundos son aquellos que se perciben solo cuando las circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemias, catástrofe, déficit, etcétera.

El Código Fiscal de la Federación en sus artículos 2 y 3 señala la siguiente clasificación de ingresos:

a) Los impuestos.

Son las contribuciones que percibe el Estado de manera general y obligatoria y que deben aportar todas las personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y cuyo destino es el cubrir el gasto público.

b) Los derechos.

Son contribuciones que por mandato legal tiene que pagar las personas físicas y morales, como consecuencia de los beneficios que en forma personal y directa alcancen por los servicios que les presta el Estado en sus funciones de derecho público, o por el uso, explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público.

⁴ Ibid. p. 11.

c) Las aportaciones de Seguridad Social.

Constituyen el pago de una contribución por los servicios que presta el Estado en materia de previsión o seguridad social, como es el caso de: asistencia médica, hospitalaria, incapacidad para el trabajador, seguro de maternidad, vejez, jubilación, indemnizaciones, derecho a la vivienda, a centros recreativos. Cuyos beneficiarios son los trabajadores y sus familias o derechohabientes.

d) Las contribuciones de Mejoras.

Son los tributos a cargo de las personas físicas y morales que debe enterar a la administración pública federal, estatal o municipal, por los beneficios que en forma directa logren los contribuyentes ubicados en el área de influencia, como consecuencia de una obra o servicio público y de conformidad con la legislación fiscal conducente.

e) Los Aprovechamientos.

Constituyen aquellos ingresos de derecho público distintos de las contribuciones, de los productos o de los empréstitos, mismos que obtiene el Estado al ejercitar ciertas actividades oficiales o cuando impone su autoridad o imperio, por ejemplo las multas administrativas, los recargos, las indemnizaciones por daños a bienes y recursos del Estado, y otros conceptos que se enumeran en las leyes de ingresos.⁵

f) Los Productos.

Son las contraprestaciones que deben pagar a la administración pública quienes se benefician por los servicios que les presta en funciones de derecho privado, o por usar, explotar y aprovechar bienes del dominio público.

2. Ingresos por vía de Derecho Privado.

En cuanto a los ingresos por vía de derecho privado tenemos el Estado se sitúa en una relación de igualdad relativa frente a los gobernados.

Este tipo de ingresos son, el resultado de las actividades empresariales del Estado a través de algunos organismos descentralizados, empresas de participación estatal y fideicomisos, y por la enajenación, arrendamiento, permuta de sus bienes del dominio privado, los que adquiere por donaciones y herencias, conocidos como "productos", dado que se trata de actividades similares a las que realizan los particulares en la industria, en el comercio y en la prestación de servicios.⁶

⁵ Idem.

⁶ Ibid. p 120.

Como podemos ver, el Estado obtiene mas ingresos por vía de derecho público que de derecho privado y en particular de los impuestos ya que éstos representan el más importante rubro en cuanto a recaudación se refiere, por lo que el Estado debe vigilar que el importe a pagar por concepto de impuestos sea equitativo y no dañe la economía de sus gobernados.

Por otro lado, las contribuciones tienen su respaldo en una ley anual de ingresos que expide la Federación donde se señala que contribuciones habrán de pagarse por los gobernados durante todo el ejercicio fiscal que inicia el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Dentro de los impuestos encontramos los siguientes: al impuesto sobre la renta, al valor agregado, al activo, especial sobre producción y servicios, sobre tenencia o uso de vehículos, sobre automóviles nuevos, a los rendimientos de petróleos, al comercio exterior, sustitutivo del crédito al salario, a la venta de bienes y servicios suntuarios y accesorios.

La misma Ley de Ingresos de la Federación establecerá el monto que ha de recaudarse por concepto de impuestos durante el ejercicio fiscal.

1.4. CONTRIBUCIONES. CONCEPTO

Este apartado es de gran relevancia, pues bajo este rubro veremos la importancia que tienen las contribuciones en nuestro régimen fiscal así como las personas que están obligadas a pagar éstas; además de dar los conceptos establecidos en la doctrina acerca de las mismas.

Las contribuciones, son aportaciones pecuniarias que hacen los gobernados de manera obligatoria a la Federación y que sirven para cubrir el gasto público del año fiscal de que se trate.

En este sentido, Raúl Rodríguez Lobato señala que las contribuciones son un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y voluntarias. Las forzadas son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Voluntarias serán aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular o bien de una declaración unilateral de la voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.⁷

⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México. 2001. p 207.

Las 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.

Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales por el solo hecho de ser miembros de una nación o por recibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio tal es el caso del impuesto sobre la renta que es el tributo que involucra de alguna manera todos los individuos de un país determinado o que tienen relaciones comerciales, industriales por prestan servicios dentro de su espacio físico-geográfico, aunque sean de nacionalidad extranjera o no radiquen en dicho estado.⁸

Por su parte, Giuliani Fonrouge señala que la contribución es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Estas contribuciones forman parte de los ingresos ordinarios establecidos por la Federación cuyo fin es el gasto público ya que sin estos ningún gobierno podría hacer frente a las obligaciones que le son inherentes.

El concepto de contribución es un término amplio que engloba a los impuestos, a los derechos, a la contribución de mejoras y a las aportaciones de seguridad social, además de los productos y aprovechamientos que marca el Código Fiscal de la Federación.

El fundamento de estas contribuciones lo encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV que señala lo siguiente:

"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."

De la lectura de este artículo, podemos ver que queda clara la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, de aportar parte de nuestra riqueza para sufragar los gastos de la esfera en la que nos desarrollamos. Pero esta contribución debe estar apegada a derecho además de respetar y aplicarse los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad para que los gobernados no se vean afectados en sus esfera jurídica por contribuciones ruinosas que no puedan pagarse.

⁸ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob cit. p 207

Pero no solo los mexicanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, sino todos aquellos que se encuadran en las hipótesis normativas que marcan nuestras leyes fiscales.

Por lo que la obligación contributiva, será tanto para nacionales como extranjeros tal y como lo establece la Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 1°.

“Artículo 1° Las personas físicas y morales están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

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

II.- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o base fija, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a este.”

Otro aspecto importante de las contribuciones es que estas deben destinarse al gasto público ya sea de la competencia Federal, Estatal, del Distrito Federal o municipal para lo cual se formulan anualmente los presupuestos de ingresos y egresos de la Federación.

La Constitución en su artículo 73 fracción VII faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto

“Artículo 73 El Congreso tiene facultad:

.....

....

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el gasto público.”

Por otra parte el artículo 74 fracción IV de la misma Constitución otorga facultades exclusivas a la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación.

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados.

.....

....

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.”

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° señala quienes son los obligados al pago de contribuciones.

“Artículo 1º “Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

El Código Fiscal de la Federación no ofrece un concepto claro de contribución, pero si lo han hecho de manera muy amplia en la doctrina como hemos visto. Por lo que el Código vigente solo establece su clasificación.

Con lo anterior queda clara la importancia de las contribuciones como forma de ingreso; es por ello que debe vigilarse que esa aportación sea la mínima posible, pues el pago de impuestos repercute de manera directa en la economía de los gobernados además de que se evita que los contribuyentes evadan sus obligaciones fiscales.

1.4.1. CLASIFICACIÓN

La clasificación de las contribuciones esta contenida en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

1.- Impuestos.

Representa el más importante ingreso del Estado en cuanto a recaudación se refiere y entre ellos encontramos al impuesto sobre la renta.

Los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el poder público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los altos fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad y en congruencia con los alcances de la fracción IV del artículo 31 de la Ley Suprema.⁹

La Ley en mención, en su artículo 2º conceptúa al impuesto de la siguiente manera:

“Artículo 2º Las contribuciones se clasifican en impuestos...”

I. Los 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.”

⁹ Ibid. pp. 210, 211.

2.- Aportaciones de Seguridad Social.

Constituyen el pago de una contribución por los servicios que presta el Estado en materia de previsión social (asistencia médica, jubilación, derecho a la vivienda) cuyos beneficiarios son los trabajadores y sus familiares o sus derechohabientes.

El mismo artículo en la fracción II señala cuales son las Aportaciones de Seguridad Social.

"Artículo 2° Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social...

.....

....

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 que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

3.- Contribución de Mejoras.

Son los tributos a cargo de personas físicas y morales que deben enterar a la administración pública federal, estatal o municipal por los beneficios que en forma directa logren los contribuyentes ubicados en el área de influencia, como consecuencia de una obra o servicio público y de conformidad con la legislación fiscal conducente.¹⁰

El Código Fiscal de la Federación señala en su fracción III del mismo artículo señala cuales son las contribuciones de mejoras.

"Artículo 2° Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras...

.....

....

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

4.- Derechos.

Son contribuciones que por mandato legal tienen que pagar las personas físicas y morales, como consecuencia de los beneficios que en forma personal y directa alcanzan por los servicios que les presta el Estado en sus funciones de derecho Público, o por el uso, explotación y aprovechamiento de los bienes del dominio público.

¹⁰ Ibid.p. 13.

Su definición la encontramos en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.

"Artículo 2° Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

.....

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 organismos 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.

Los productos y aprovechamientos también son contribuciones que establecidas en el artículo 3 del mismo Código Fiscal de la Federación.

5.- Productos.

Son las contraprestaciones que deben pagar a la administración pública quienes se beneficien por los servicios que les presta en sus funciones de derecho privado, o por usar, explotar y aprovechar bienes del dominio privado.[...] son los ingresos que obtiene el Estado por vías de derecho privado, como consecuencia del desarrollo de actividades mercantiles o empresariales, por donaciones, herencias a su favor, adquisición de bienes vacantes, o por la explotación de bienes conocidos como del dominio privado.¹¹

El Código Fiscal de la Federación en su artículo tercero párrafo tercero señala como aprovechamientos a los siguientes:

Son productos, las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

6.- Aprovechamientos.

Los aprovechamientos, constituyen aquellos ingresos distintos de las contribuciones, de los productos o de los empréstitos, mismos que obtiene el Estado al ejercitar ciertas actividades oficiales o cuando impone su autoridad o imperio, por ejemplo las multas administrativas, los recargos, las

¹¹ Ibidem.

indemnizaciones por daños a bienes y recursos del Estado, y otros conceptos que se enumeran en las leyes de ingresos.¹²

El Código Fiscal de la Federación los conceptúa de la siguiente forma:

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios y participan de su naturaleza.

1.5. IMPUESTOS

Los impuestos, representan la fuente de ingresos más importante con que cuenta la Federación para cubrir el gasto público, mismo que pagan los gobernados ya sean personas físicas o colectivas de forma obligatoria y sin recibir una contraprestación a su favor por ser establecidos por el Estado de manera unilateral.

Existen diversos conceptos doctrinales de lo que es un impuesto, aparte del concepto que nos da el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º fracción primera.

Por la importancia que reviste la doctrina para establecer conceptos generales en materia fiscal, comenzaremos por señalar los diferentes puntos de vista que en ella se manejan sobre el concepto de impuesto y luego, como ya comentamos daremos el concepto legal.

Para el autor Giuliani Fonrouge "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles."¹³

Así para el autor Narciso Sánchez los impuestos son aquellas contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado, con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.

¹² Ibidem.

¹³ GIULIANI FONROUGE, Carlos. M Derecho Financiero. Depalma Ed. Argentina. 1976. p. 168.

Por su parte, Raúl Rodríguez Lobato señala que los impuestos son contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinados al sostenimiento de esos servicios.¹⁴

En este sentido el Código Fiscal de la Federación establece que es un impuesto en su artículo 2º fracción primera.

“Artículo 2º Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Los 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.”

1.5.1. CARACTERÍSTICAS

Los doctrinarios, basándose en el artículo 31 fracción IV constitucional y en lo establecido en los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación señalan como características de los impuestos los siguientes:

Las características de los impuestos que señala Narciso Sánchez son las siguientes:

1.- Se trata de contribuciones o prestaciones que deben hacer las personas físicas y morales que se encuadren dentro de la hipótesis normativa, [...], sin esperar una compensación a cambio, esto es, un deber jurídico que todo causante tiene para desprenderse de una parte de su riqueza, de sus ganancias, utilidades o ingresos para entregárselas al Estado, a fin de que este pueda cumplir con sus cometidos de orden público y de interés social. Y se establecen en ejercicio de su poder soberano o autoridad para subsistir y hacerle frente a sus funciones que tiene encomendadas, de tal manera que se fijan en forma unilateral sin requerirse el consentimiento de las personas que aparecen como sujetos pasivos, pues el solo hecho de formar parte de una nación o de percibir ingresos o utilidades dentro de su espacio físico geográfico, es más que suficiente para quedar obligados con ese deber, pero eso sí ajustándose al principio de legalidad, que debe regir todos los actos de autoridad.

¹⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob cit. p 61.

2.- Su pago es en dinero o en especie, la primera, es la forma que tradicionalmente se ha manifestado en la mayoría de Estados soberanos, en moneda de curso legal que es el más común y propio de México, y en especie, cuando así lo prevenga la norma relativa...

3.- El entero del impuesto es obligatorio, esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado de los recursos suficientes para la satisfacción de demandas públicas, y es una consecuencia que parte de la propia ley que lo instituye, pues por su naturaleza intrínseca se trata de una norma jurídica general, obligatoria e impersonal, y que por lo tanto debe cumplirse espontáneamente por todos sus destinatarios, porque en caso contrario, la Administración Pública dispone del poder coactivo para hacer efectivo el monto del gravamen...

4.- Debe ser proporcional y equitativo, entendiéndose por lo primero, que cada quien pague por concepto de un impuesto, según su capacidad contributiva, riqueza o patrimonio, y que de plano quien por sus bajos ingresos, falta de recursos o bienes no tengan que aportarle al fisco, pues que queden exentos o liberados de la obligación contributiva, para que no se caiga en la injusticia, arbitrariedad o confiscación de bienes que esta prohibida, esa proporcionalidad sobre todo es apreciable en las contribuciones que tienen una cuota o tarifa progresiva, que se toma como parámetro la base gravable y para determinar el monto del impuesto, según los ingresos o monto de la riqueza obtenida por una personas física o moral. Por el segundo aspecto, entendemos que, todas aquellas personas que se encuentran en una misma situación contributiva, se les cobre el impuesto, en igualdad de condiciones, siempre y cuando el fisco corrobore que perciben el mismo salario, utilidades, renta o que el valor de sus bienes muebles e inmuebles es el mismo [...] es decir se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, ello es norma de equidad, generalidad y uniformidad para el pago del tributo.

5.- Que se destine a cubrir el gasto público previsto en el presupuesto de egresos, ello nos da a entender que todo impuesto tiene un fin eminentemente social, que queda demostrado cuando el Estado presta servicios públicos...

6.- Todo impuesto solo es concebible mediante un precepto jurídico, ya que no puede haber tributo sin ley que lo regule, pues para darle certidumbre y fijeza a la imposición, es indispensable que su configuración tenga un respaldo en la norma jurídica que sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa, [] a su vez que esa disposición sea general, obligatoria y abstracta, para que sea aplicada sin distinción de especie y en igualdad de condiciones para todos aquellos sujetos a quien se dirige, lo cual configura un sentido material.

7.- El pago de impuestos esta a cargo de las personas físicas y morales que su situación compagine con la hipótesis normativa propia de esa obligación, para ese efecto cabe aclarar que pueden quedar comprendidas personas de

nacionalidad mexicana o extranjera, siempre y cuando tengan una relación jurídica contributiva con nuestro país, ya sea por su residencia en México, por la riqueza o bienes que detentan o perciben en el territorio nacional o por las actividades que desarrollen en el mismo...

8.- La finalidad de los impuestos por regla general es netamente fiscal, y en algunos supuestos llevan propósitos extrafiscales...

9.- Los accesorios legales de los impuestos [...] corren la suerte del crédito principal, y no se les debe confundir con los aprovechamientos que representan otro ingreso por vías de derecho público del Estado distinto a las contribuciones.¹⁵

En cambio para el autor Rafael Martínez Morales señala como características de los impuestos a los siguientes:

1.- Se trata de una prestación en la que el particular no recibe nada determinado o determinable a cambio.

2.- Los sujetos a pagarlo serán las personas físicas y morales. En ocasiones las llamadas unidades económicas podrán ser sujetos pasivos del impuesto.

3.- Deben cubrirse en dinero y excepcionalmente, en especie.

4.- Es general porque puede aplicarse a cualquier individuo sin discriminaciones.

5.- Obligatoriedad. Que significa que cubrir el importe del impuesto es totalmente obligatorio y de ninguna manera potestativa u opcional.

Señala además como complemento de las características de los impuestos a los principios de legalidad, para cubrir el gasto público, ser proporcional y equitativo y además la posibilidad de que recaude en los tres niveles de gobierno.

Para nosotros las características de los impuestos son las siguientes:

1.- Es obligatorio. Pues su fundamento lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Ley Suprema.

2.- Es una prestación en dinero o en especie, en dinero por ser la manera que se acostumbra pagar, con moneda del curso legal y será en especie cuando así lo dispongan las leyes de la materia.

¹⁵ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob cit. pp 226-231.

3.- A cargo de personas físicas y morales. Mismas que deben encuadrar en la hipótesis normativa.

4.-A favor de la federación. Pues es ella la facultada para cobrar los impuestos y sus accesorios.

5.-Su fin es el gasto público. Es el primordial fin ya que el crecimiento descontrolado de la población no permite invertir en otros rubros que son de gran importancia.

6.-Proporcional y equitativo, proporcionalidad significa que los impuestos deben establecerse de acuerdo a los ingresos que obtengan los contribuyentes sin afectar su economía y la equidad se refiere a que deben ser tratados de igual manera las personas que se encuentren en la misma situación contributiva, es decir; que se les cobre el impuesto en igualdad de condiciones.

1.5.2. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

La obligación tributaria se origina al entrar en vigor la ley que crea un impuesto y se descompone en elementos que la explican y definen.¹⁶

Para Rafael Martínez Morales los elementos principales de las obligaciones son:

1.- Sujetos.

Señalando que existen sujetos activos y sujetos pasivos, siendo los primeros aquellos que establecen, liquidan y recaudan los impuestos, es decir serán sujetos activos la Federación, Estados y Municipios y serán sujetos pasivos los obligados al pago de impuestos.

2.- Objeto.

Menciona que el objeto es el hecho generador del crédito fiscal, señalado por la ley.

3.- Fuente.

Es la actividad económica gravada por el legislador, de donde se obtendrán las cantidades necesarias para cubrir el impuesto.

4.- Cuota.

¹⁶ SERRA ROJAS, Andrés. Ob cit. p. 42.

Será la cantidad líquida que el sujeto pasivo tendrá que aportar una vez que se haya colocado en el supuesto señalado por la ley.

Por su parte, Andrés Serra Rojas hace una clasificación más amplia dividiendo a los elementos de las contribuciones en dos grupos: elementos cualitativos y elementos cuantitativos.

Dentro de los elementos cualitativos señala a los siguientes:

- I. Los sujetos de la obligación tributaria: activo y pasivo.
- II. El objeto material de la obligación tributaria.
- III. El hecho generador del crédito fiscal.
- IV. Causa y fines del impuesto.
- V. La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto.
- VI. La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

Los elementos cuantitativos comprenden:

- I. La unidad contributiva. Que es la magnitud que se toma como medida del objeto, es decir, es el número o peso sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto.
- II. La cuota del impuesto. Es la suma de dinero que se percibe por unidad fiscal.
- III. El monto imponible. Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

Para Narciso Sánchez los elementos de los impuestos son los siguientes:

1.- Sujeto Activo.

Será el acreedor del impuesto; es decir, la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, según señala este autor.

2.- Sujeto Pasivo.

Será toda persona física y moral nacional o extranjera que se encuadre en la hipótesis normativa de las leyes fiscales; es decir, aquella persona que realiza

el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en su carácter de retenedores, controladores, o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo.

3.- Objeto.

El objeto para este autor es la materia sobre la que recae un gravamen, las circunstancias que generan o hacen nacer el crédito fiscal, además de los actos o actividades, ingresos, bienes u operaciones en virtud de las cuales las personas físicas o morales se ven obligadas al pago de un impuesto

4.- Cuota.

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento, según señala nuestro autor.

Señala además que hay diferentes tipos de cuotas: cuota de derrama, fija, proporcional, progresiva, degresiva y regresiva.

5.- Tarifa.

Son las listas de unidades correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría de actos, bienes o servicios gravados.

6.- Base del Impuesto.

Es el monto del ingreso o el valor de las cosas sobre los que se aplicara el impuesto a cargo del sujeto pasivo o responsables solidarios.

7.- Unidad Fiscal

Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, o litraje sobre la que la ley fija una cantidad específica que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente a cada caso concreto, señala el autor.

8.- Catastro.

Son registros de antecedentes de los contribuyentes a fin de saber todo en cuanto a su actividad se refiera desde el momento en que se dan de alta en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

9.- Periodo de Pago.

Es variable, ya que no existe uniformidad para todos los impuestos, y el periodo se establece según la ley de cada impuesto.

10. La forma de Pago.

Por regla general es en dinero, mediante moneda de curso legal y en sus modalidades de cheque nominativo, cheque de caja, o cualquier otra forma equivalente a ese pago que reconozca la ley y debe hacerse utilizando las formas impresas establecidas para cada tipo de impuesto tanto por la federación, entidades federativas y municipios...

11. Exenciones del Impuesto.

Serán para las personas físicas y morales que quedan liberadas de la obligación contributiva, por razones económicas, o cuando se pretende proteger e impulsar ciertas actividades de los sectores mas desprotegidos de la población.

Estos elementos que presenta Narciso Sánchez son bastante amplios por lo que nosotros consideramos que los elementos más importantes de los impuestos son: los sujetos, el objeto, la base cuota; elementos que mas adelante veremos.

Es importante aclarar que los Estados y municipios podrán recaudar los impuestos si existe previamente un acuerdo de coordinación fiscal entre estos y la Federación.

1.5.3. SUJETOS DEL IMPUESTO

Los sujetos son elementos de las contribuciones ya sean pasivos o activos. Los primeros serán los gobernados ya sean personas físicas o morales que se encuadren en la hipótesis normativa de las leyes fiscales. Pero además existen los responsables solidarios del sujeto pasivo que son todas aquellas personas que tiene un enlace jurídico con el sujeto pasivo principal por vínculos contractuales, patrimonial o de otra especie, tal es el caso de los agentes de control, o de recaudación; y el sujeto activo siempre será el Estado quien tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de los impuestos.

Sujeto Activo.

Dentro de la organización del Estado mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios.

Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos, pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud, la Federación y las Entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio, el municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y sólo tienen la facultad de recaudarlos de conformidad con la fracción IV del artículo 115 Constitucional, no obstante no deja de ser también otro sujeto activo los municipios.¹⁷

Andrés Serra Rojas. señala que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, más como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diverso, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el mismo sentido, Narciso Sánchez señala que el sujeto activo, es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como "acreedor de esa prestación", y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento.¹⁸

Obligaciones del sujeto activo.

Para Ernesto Flores Zavala se distinguen dos tipos de obligaciones del sujeto activo: Principales y Secundarias.

1) Las Principales

Consisten en el cobro de la obligación tributaria, según este autor no es un derecho del Estado cobrarlo porque no es potestativo, es una obligación. Una vez que han quedado establecidos en la ley tributaria los impuestos constituyen una obligación tanto para el sujeto pasivo como para el Estado. Si el fisco deja de cobrar un impuesto esta concediendo una exención la cual esta prohibida por nuestra Constitución. Esto traería como consecuencia la disminución de los ingresos del Estado.

El cobro de estos impuestos por parte del sujeto activo debe ser de acuerdo a los plazos, condiciones y momentos que marcan las leyes fiscales.

2) Las Secundarias.

¹⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas. "Los Impuestos". Trigésima Primera Ed. Porrúa. México. 2003.

¹⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob cit. p. 366.

Estas tienen por objeto determinar un crédito fiscal, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria así como imponer sanciones por infracciones a las mismas normas para evitar posibles evasiones contributivas. Estas obligaciones para Flores Zavala se dividen en dos:

Obligaciones de hacer, como por ejemplo, proceder al registro o empadronamiento de los contribuyentes con los datos correctos, completos o necesarios, determinar la existencia del crédito fiscal, [...] ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución cuando así proceda [...] imponiendo las sanciones y los demás accesorios legales que procedan en forma circunstanciada, practicar visitas de inspección y otras actividades relacionadas con la fiscalización contributiva.

Obligaciones de no hacer que principalmente consisten en no contrariar las leyes fiscales y así cumplir con el principio de legalidad que rige toda actividad financiera del Estado.

Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Estados y municipios que corresponda para costear las erogaciones públicas, debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que especifique en la ley.¹⁹

Obligaciones del Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo también tiene dos tipos de obligaciones según Ernesto Flores Zavala: principales y secundarias:

La Obligación Principal.

Es una y es la de pagar en tiempo y forma las contribuciones de acuerdo a la hipótesis normativa en la que haya encuadrado.

Las Obligaciones Secundarias son tres:.

1) La Obligación de Hacer, significa el registro ante la oficina fiscal respectiva, [...] dar aviso a esta oficina sobre el cambio de giro, traslado, clausura, traspaso de un negocio o establecimiento, presentar declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la hacienda pública, llevar los libros de contabilidad, expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos, retener y trasladar el monto del gravamen a

¹⁹ Ibidem.

terceras personas cuando así proceda y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna.

2) Las Obligaciones de No Hacer, se refieren principalmente a no contrariar los preceptos jurídicos relacionados con la materia de impuestos. Ya sea por dolo, mala fe o ignorancia.

3) Obligaciones de Tolerancia, se relacionan con la actividad de fiscalización que realiza la autoridad hacendaria, para comprobar si se ha cumplido con las obligaciones fiscales y para cerciorarse que no existe la evasión fiscal.

Por otro lado el CCF señala como responsables solidarios del sujeto pasivo a los siguientes:

“Artículo 26. son responsables solidarios de los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión...

La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirige, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectuó después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita domiciliaria y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiere notificado un

crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiere quedado sin efecto.

- c) No lleve la contabilidad, la oculte o la destruya.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda el valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se le designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención estas efectúan actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones;
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o tutela, por las contribuciones a cargo del representado;
- VII. Los legatarios a título particular. Respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos;
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro, de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refiere los incisos a), b) y c) de la fracción tercera de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriben a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios y territorio para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la ley del impuesto al activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.
- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por los residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la ley del ISR, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.
- XVI. Derogada.
- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) fracción tercera de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Estos responsables solidarios no pueden tener la obligación principal que tienen los sujetos pasivos directos solo las obligaciones secundarias que tienen aquellos.

1.5.4. OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto consiste en las circunstancias de hecho que motivan el que una persona (sujeto pasivo), sea obligada a pagar. En si, el objeto es el hecho generador del crédito fiscal, señalado por la ley.²⁰

Para Andrés Serra Rojas la materia del impuesto, son las circunstancias económicas en las cuales se basa la acción impositiva, en relación con el hecho generador del crédito fiscal.

El objeto de la relación tributaria esta constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo en beneficio del fisco. Esa obligación por lo frecuente se traduce en una obligación de entregar una suma de dinero.

Para Ernesto Flores Zavala el objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

“El objeto de las contribuciones, es la materia, actividad o acto sobre la cual recae esa obligación, esto es, se trata de los hechos, operaciones, ingresos o riqueza generadora del tributo.

Prácticamente se refiere a la situación jurídica o de hecho, que señala la ley como causante de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o de mejoras, y que por lo mismo una persona física o moral se ve obligada a pagar cualquiera de los tributos referidos, y esa circunstancia puede ser la percepción de un salario, de honorarios, la obtención de una herencia, la obtención de un premio, de utilidades, intereses, créditos por la venta de bienes muebles o inmuebles, la asistencia técnica, profesional, por la fabricación de bienes, satisfactores o insumos, o por los beneficios o ventajas que nos brinda el Estado por los servicios públicos que presta a la colectividad, o aprovechar y disfrutar sus bienes del dominio publico.”²¹

Por lo que, para los citados autores el objeto del impuesto será la materia del acto o actividad, sobre la que va a recaer el impuesto, y como afirma Martínez Morales el objeto del impuesto es el hecho generador de la obligación tributaria; es decir es la adecuación de un acto o actividad a la hipótesis normativa de las leyes fiscales.

Por nuestra parte creemos que el objeto se encuentra constituido por el recurso económico ya sea en efectivo o en especie, que será recaudado.

Es decir, el objeto se refiere a la suma de dinero que se ha de gravar, que se ha recaudar y no así la actividad o acto realizado por el sujeto pasivo, a éstos

²⁰ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo. Primer Curso. . Colección Textos Jurídicos Universitarios. México. 2002. p 89.

²¹SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob cit. p 219.

sólo debemos considerarlos como el hecho generador de ese crédito fiscal. En consecuencia el hecho generador no es el acto o actividad realizada por el contribuyente sino la cantidad pecuniaria que ha de gravarse.

1.5.5. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Existen diversas clasificaciones acerca de los impuestos en función de la variedad de las fuentes gravables, los sujetos pasivos y responsables solidarios. Por ello Ernesto Flores Zavala afirma que los impuestos deben estudiarse a través de dos criterios: el de repercusión y el administrativo.

“De acuerdo al primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente desde luego, al verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden, porque se trata de la misma persona. Ejemplo de estos impuestos directos encontramos al impuesto sobre la renta. Por el contrario tratándose del impuesto indirecto, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión, esto es, el sujeto pasivo traslada el monto del gravamen a terceras personas que cargan con la contribución de su propio patrimonio..

“El criterio administrativo nos dice, que los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes son mas o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos, por el contrario, son percibidos en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes...”²²

De esta manera, Emilio Margain Manautou señala la siguiente clasificación:

“Impuestos generales e impuestos especiales, los primeros son los que gravan distintas actividades, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza, en cambio, los segundos gravan a determinada actividad. El impuesto al valor agregado es un impuesto general, y el impuesto sobre automóviles nuevos o el de minería son impuestos especiales.

“Impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales, del primer ejemplo, son aquellos que se establecen para proporcionar al Estado los ingresos que se requieren para la satisfacción de su presupuesto, prácticamente es el destino fundamental de ellos, cubrir el gasto público que marca la ley, y por lo tanto todos los que se enumeran en la ley de Ingresos de

²² FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob cit. p. 48.

la Federación llevan ese fin de índole fiscal, el otro ejemplo, son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos públicos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, sanitario, etc...

"Impuestos Alcabalatorios, que se refiere a gravar el tránsito de mercancías o bienes que atraviesan el territorio nacional, que entran o salen del mismo, y que se trata de tributos que son privativos de la esfera federal, y que también se conocen como impuestos al comercio exterior de conformidad con los artículos 73, fracción XXIX-A, 117, fracción IV a la VII, 118 fracción I, y 131 de la Constitución Política Federal. Estos impuestos se dividen en: impuesto al tránsito, de circulación, de extracción, de introducción y diferenciales.

"Existen Impuestos Ordinarios y Extraordinarios, los primeros son los que se perciben normalmente en un ejercicio fiscal y que tiene como destino cubrir los principales gastos establecidos en el presupuesto de egresos, como son el impuesto sobre la renta [...]. Los segundos se perciben excepcionalmente cuando hay una crisis económica, una catástrofe, en caso de guerra, o por déficit presupuestal...

"Específicos y ad-valorem, el primer supuesto se configura cuando el impuesto se establece en función de una unidad de peso, medida por litraje, por metros lineales o cuadrados de ciertas materias o calidad del bien, el segundo es el que se establece en atención al valor del bien gravado.

"Federales, Estatales y Municipales, correspondiente a las diferentes esferas de competencia que marca nuestra Constitución.²³

1.5.6. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Los efectos son aquellas consecuencias que trae consigo el pago de impuestos o también de la evasión legal e ilegal de los mismos.

Efectos de los impuestos que se pagan.

Repercusión

Es la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y terceras personas que ven afectada su economía en el impacto del tributo, es decir es la traslación del impuesto a terceras personas y éstas a otras hasta llegar al consumidor quien

²³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Segunda Ed ECASA. México. 2000. p 209.

ya no tiene la posibilidad de hacer lo mismo. Esta repercusión se desarrolla en tres etapas:

- b) Percusión. Es el momento en que nace la obligación fiscal, es decir el momento en que el sujeto pasivo se encuadra en la hipótesis normativa que marcan nuestras leyes fiscales.
- c) Traslación. Es el momento en que el causante traslada el gravamen a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otro.
- d) Incidencia. Momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado al pago del impuesto.

Difusión.

Esta figura se da después de la incidencia sobre el pagador del gravamen, pues al pagar el impuesto ha sufrido una disminución en su riqueza y por lo tanto en su capacidad de compra, es decir; después de la incidencia se verá limitado a comprar menor cantidad o dejará de adquirir determinados bienes.

Utilización del Desgravamiento.

Este es considerado como una medida de política fiscal que consiste en eliminar un impuesto o de disminuir las cuotas impositivas a los sectores más pobres de la población a fin de proteger su economía y así puedan adquirir los productos más elementales o de primera necesidad.

La absorción del impuesto.

Esta figura se da cuando el primer sujeto pasivo no traslada el impuesto a terceras personas y paga esa obligación contributiva de su propio patrimonio, es una forma de proteger la economía de la población consumidora.

Amortización de los Impuestos.

Es cuando al valor de una mercancía se le incluye el impuesto, pero sin elevar el costo de esta.

La Capitalización.

Es una modalidad del desgravamiento ya que se disminuye el monto de las cuotas o tasas de los impuestos o al otorgarse bonificaciones y subsidios sobre el monto del impuesto.

Efectos de los impuestos que no se pagan.

Evasión Legal.

Es omitir el pago de un impuesto siguiendo mecanismos legales también conocida como elusión fiscal, y puede ser producida por el gobierno al dictar altas cuotas o tarifas impositivas que ahuyentan a los contribuyentes dedicados a determinadas actividades comerciales, industriales o prestación de servicios, al no otorgar subsidios o estímulos fiscales para impulsar tales actividades o al imponer fuertes multas o recargos en caso de incurrir en infracciones legales.²⁴

Evasión ilegal.

La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios a las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, entre otros.²⁵

²⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob cit. pp 241 - 243.

²⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob cit. p 179

CAPITULO SEGUNDO

2. MARCO JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS

2.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Los impuestos al ser la principal fuente de ingresos del Estado en cuanto a recaudación se refiere, debe tener su fundamento en la Constitución puesto que esta es la Ley Suprema de nuestro país y de ella misma deben emanar las leyes federales a fin de no quebrantar los requisitos de constitucionalidad y así evitar lesiones a las garantías individuales de los particulares.

Dentro de este capítulo, veremos la importancia de los principios constitucionales que deben aplicarse y respetarse en la imposición de los impuestos, además de estudiar las leyes que regulan los impuestos y los organismos facultados para la recaudación de los mismos.

Es preciso mencionar que, toda contribución debe estar establecida en una ley, puesto que no podría existir el cobro de éste si no existiera un fundamento legal a nivel Constitucional ya que como afirma Serra Rojas no puede haber tributo sin ley que lo regule, pues para la imposición, es indispensable que su configuración tenga un respaldo en la norma jurídica y que esta sea emitida por el órgano del Estado encargado de la función legislativa.

Las contribuciones tienen su fundamento en la Constitución dentro del artículo 31 fracción IV, que establece lo siguiente:

"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."

De lo anterior se desprende que, las contribuciones serán en las tres esferas de la organización política del Estado, sin embargo para evitar la doble tributación la Federación es la que impone los impuestos y las Entidades Federativas participaran en el rendimiento de las contribuciones, de acuerdo a

sus leyes de ingresos, y las legislaturas locales a su vez darán participación de estas contribuciones a los municipio.

Aunque en la actualidad se esta aplicando el sistema de participación de los Estados y municipios en los impuestos federales, con el fin de que exista un mecanismo de redistribución de los recursos tributarios en los tres niveles de gobierno.

Este artículo establece de manera clara la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público; pero no sólo los mexicanos tienen la obligación de contribuir, sino también los extranjeros que obtengan ingresos de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que menciona lo siguiente:

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

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

II.-Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.-Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o base fija, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a este."

Artículo que va relacionado con el Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

"Artículo 1° Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio en lo dispuesto por los Tratados Internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico..."

Por otro lado el artículo 73 fracción VII Constitucional establece lo siguiente:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

.....
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

Este artículo guarda relación con lo establecido en el artículo 74 fracción IV.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Nuestro sistema tributario "se desenvuelve en un conjunto de principios constitucionales, legales y económicos, que establecen la legalidad tributaria.

Normas que deben aplicarse correctamente, pero con frecuencia se hace una indebida aplicación, disminuyendo, alterando o excediendo su sentido, aplicándola a quien no corresponda o fijando a la norma una interpretación que origina perjuicios a los particulares y en términos generales, a los casos en que el Estado elabora una norma fuera de su competencia."²⁶

2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

"Prácticamente se trata del estudio de los derechos públicos subjetivos o garantías individuales que tienen los particulares frente al poder público, para que el ejercicio de la potestad tributaria sea congruente con el marco constitucional y que se observen los derechos fundamentales contenidos en la misma Carta Magna, para que la obligación contributiva siempre se ajuste al principio de legalidad, que se respeten las garantías de libertad, igualdad, seguridad jurídica, proporcionalidad, equidad entre otras, que permitan alcanzar la justicia y la armonía en las relaciones de gobernantes y gobernados. Pero también que exista un pleno entendimiento y respeto en el ejercicio de esa facultad tributaria de cada uno de los gobiernos involucrados para darle vigencia y eficacia a lo que es propio de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios.

"Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ello los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación, conducente [...] para evitar de esta manera la aplicación indebida de normas o actos que contravengan los

²⁶ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo Curso. Vigésima Ed. Porrúa. México. 2000. pp 49,50.

principios rectores de la potestad tributaria y la vigencia de la garantías individuales.”²⁷

Siguiendo a Narciso Sánchez Gómez, los principios constitucionales de las contribuciones son los siguientes:

1.- Principio de Legalidad.

Señala este autor que, el Principio de Legalidad es una regla en todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones o actos que realice deben estar debidamente fundadas y motivadas con el fin de proporcionar seguridad jurídica a todos aquellos particulares a quien se dirigen sus actos, acuerdos o resoluciones.

Por lo que todo acto o actividad de la autoridad tributaria debe estar fundada y motivada y desarrollarse conforme lo marcan las leyes de la materia.

Este principio es fundamental, pues en el capítulo anterior decíamos que no puede existir una contribución si no esta debidamente regulada en la ley.

Este autor señala que la motivación es la circunstancia o motivos que dieron lugar a una actuación o determinación de la autoridad fiscal y que además esta motivación debe ser clara y explícita para que el particular interesado pueda entender, cumplir o en su caso inconformarse legalmente en contra de la misma si es que es improcedente, injusta, arbitraria o ilegal.

La fundamentación significa que los actos o procedimientos de materia fiscal al realizarse por escrito deben de especificar las normas jurídicas materiales como procedimentales que los rigen, [...] debiendo existir adecuación entre los motivos y sus bases jurídicas para que se justifique la hipótesis normativa, según señala el autor antes mencionado.

Por lo que el fundamento al Principio de Legalidad lo encontramos en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de nuestra Constitución. El primero porque señala que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus 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...lo que quiere decir que todos los actos de autoridad deben ser conforme a las leyes que rigen sus actos. El segundo precepto establece que 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... que como lo mencionamos antes todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado. El último artículo señala

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa. México. 2000. pp 139,140.

la obligación de todos los mexicanos a contribuir al gasto público, e implícitamente la obligación de la autoridad fiscal para recaudar estas.

2.-Principio de audiencia

Este es un derecho que todo gobernado tiene, y se refiere básicamente a la posibilidad de los administrados de ser oídos durante el proceso administrativo, cuando se encuentren involucrados de alguna manera en él y puedan defenderse mediante cualquier medio legal que las leyes establezcan

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, que dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, 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."

La garantía de audiencia originalmente se aplicaba a la materia penal sin embargo se ha hecho extensiva a todos los poderes públicos incluyendo la materia fiscal en donde todo acto o actividad que realice la autoridad fiscal debe estar fundada, motivada, y apegada al procedimiento que previamente se ha establecido en la ley de la materia además de otorgarle la posibilidad a los gobernados de ser escuchados, defender sus derechos y no queden en estado de indefensa.

3.- Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Estos principios de encuentran establecidos en el artículo 31 fracción IV Constitucional a establecer que todos los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación, Estados y Municipios en que residen de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La proporcionalidad se refiere a que los gobernados deben contribuir de acuerdo a su riqueza; es decir, de acuerdo a los ingresos que obtengan. Además esta contribución no debe ser excesiva para que a los contribuyentes no les cause molestia y no se vean afectados en su economía ya que si esto pasa puede darse la evasión fiscal ya sea legal o ilegal y que todas aquellas personas que no tienen bienes queden liberados de esa obligación.

En otras palabras debe contribuir más el que obtenga más ingresos y tenga más bienes; que pague menos el que menos tiene y no pague nada quien no tiene bienes. Solo de esta forma podrá cumplirse con el principio de proporcionalidad que marca nuestra Ley suprema.

La equidad significa que todas aquellas personas físicas o morales que se encuentren en la misma circunstancia contributiva deben pagar el mismo monto o cantidad; es decir, si dos o más personas realizan el mismo acto o actividad y

obtienen similares ingresos deben contribuir con la misma cantidad. Significa que se deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Sin embargo Flores Zavala menciona que "es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por Adam Smith 'los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gasto público en proporción a los ingresos de que gozan' y, esto es equidad."²⁸

Por su parte Emilio Founrouge señala que lo único importante es que una tributación no sea absurda y arbitraria y que la imposición de los impuestos es circunstancial y debe ser de acuerdo con las exigencias del tiempo, lugar y finalidades económicas y sociales de cada tributo puesto que las necesidades no siempre serán iguales en todos los tiempos.

4.- Principio de destino de las contribuciones a cubrir el gasto público.

En artículo 31 fracción IV Constitucional señala que las contribuciones que se paguen a la Federación, Estados y Municipios serán destinados a cubrir el gasto público.

Este artículo señala claramente la finalidad de las contribuciones, que es la de cubrir el gasto público.

Este gasto público, debe tener un sentido o fin social, por lo que cada contribución que reciba la autoridad fiscal debe servir para sufragar los servicios públicos, la construcción de obras sociales, atender la seguridad social, la educación, la industria, la procuración de justicia entre otros.

Por ello como afirma Narciso Sánchez, la legalidad del gasto público debe respetarse y cumplirse con honestidad y transparencia cuidando de la mejor manera los ingresos públicos, darle una buena utilidad y evitar a toda costa los despilfarros o desvío de fondos por parte de los servidores públicos que tienen tan importante cargo.

Gabino Fraga respecto al gasto público dice: creemos que por gastos públicos deben entenderse 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.

5.- Principio de Igualdad y Prohibición de Leyes Privativas.

Esta disposición se encuentra consagrada en el artículo 13 Constitucional que señala: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales..." por lo que aplicándolo a las disposiciones fiscales significa que

²⁸ Ibid. p 148.

toda contribución establecida en la ley debe ser general, obligatoria e impersonal y aplicarse sin distinción de persona.

En nuestro país no existen tribunales especiales para juzgar asuntos fiscales ya que éstos son para toda la población en general, además de que existen medios de defensa a favor del particular cuando éste se vea lesionado en sus garantías que la ley le confiere.

6.- Principio de Irretroactividad de las Leyes.

Nuestro artículo 14 primer párrafo Constitucional establece que: "A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" de los anterior de desprende que si una ley promulgada con posterioridad a un hecho ilícito le beneficia a un particular si se dará efecto retroactivo, lo cual ha sido ratificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sin embargo en materia fiscal no existe la retroactividad de la ley ni para beneficio ni para perjuicio de persona alguna ya que las disposiciones fiscales tienen aplicación únicamente para el presente y para el futuro, tal como lo señala el artículo 7° del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 7° Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entraran en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

Por lo que, al momento que se surja la obligación fiscal se le aplicara el gravamen que en ese momento este vigente, tal como lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 6° Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Por consiguiente se debe seguir el principio de aplicación estricta ya sea para las cargas, la exigibilidad o las exenciones no dando cabida a la retroactividad de las leyes fiscales ni para perjuicio ni para beneficio de los particulares.

7.- Principio del Derecho de Petición.

El derecho de petición lo establece el artículo 8° Constitucional que dispone lo siguiente:

Artículo 8° Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa [...] a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la

autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Esta garantía, esta íntimamente relacionada con el artículo 14 Constitucional que es establece la garantía de audiencia, ya que por una parte existe la solicitud o aclaración de ciertas cosas por parte de los particulares a la autoridad fiscal y por la otra, esa autoridad tiene la obligación de escuchar y darle contestación en un término breve que no exceda de cuatro meses según lo establece la Suprema Corte de Justicia mediante tesis jurisprudencial.

En materia fiscal, este derecho de petición ocurre cuando los particulares solicitan una aclaración, una devolución de lo pagado indebidamente, sobre solicitud de la prescripción o la caducidad a su favor, entre otros.

2.3. LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

Nuestra primera Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se publicó el 29 de diciembre de 1976 en el Diarios Oficial de la Federación que abrogó la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de fecha 23 de diciembre de 1958. Luego en diciembre de 1982 esa ley Orgánica fue reformada y adicionada quedando como hasta ahora la conocemos: Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La finalidad de la ley vigente es adecuar la administración pública a las necesidades y problemas de nuestro país, además de contener de una forma clara y precisa las facultades y responsabilidades de las distintas entidades administrativas.

Esta ley divide a los órganos de la administración en dos grupos: en el primero los que integran la administración centralizada y dentro de ella a la desconcentración administrativa y en el segundo grupo a la administración paraestatal dentro de la cual encontramos a los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Señala que la Organización Centralizada la forman: el Presidente de la República, las Secretarías de Estado, la Procuraduría General de la República y los Departamentos Administrativos

Las Secretarías de Estado se encargan de atender asuntos específicos de la Administración Pública Federal las cuales son creadas por el ejecutivo federal dependiendo de las necesidades de la población en un tiempo determinado.

Dentro de esta ley encontramos la competencia y facultades con que cuenta cada Secretaría.

2.3.1. ORGANISMOS CENTRALIZADOS

Es una forma de organización administrativa que, se caracteriza por la dependencia de órganos inferiores a órganos superiores hasta llegar al máximo órgano de la administración central que es el Presidente de la República Mexicana.

Es una forma de administración del poder ejecutivo, en la que existe la subordinación de las dependencias que lo integran o forman parte de la administración pública federal.

“En la centralización encontramos un conjunto de dependencias debidamente encadenadas bajo la dirección y decisión del titular del ejecutivo, que se encarga de dictar las mas importantes acciones de su autoridad, para todo el nivel de gobierno que representa, y que como tal, todos sus subordinados deben guardarle sumisión, obediencia y respeto, para cumplir fielmente su línea de acción diseñada en su plan de trabajo”.²⁹

Gabino Fraga, afirma que la Centralización Administrativa existe cuando los órganos se encuentran colocados en diversos niveles pero todos en una situación de dependencia en cada nivel hasta llegar a la cúspide en que se encuentra el jefe supremo de la Administración Pública.³⁰

Acosta Romero, señala que, la Centralización es una forma de organización administrativa en la cual, las unidades, órganos de la administración pública, se ordenan y acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República, con el objeto de unificar las decisiones, el mando, la acción y la ejecución de las actividades administrativas.³¹

SECRETARIAS DE ESTADO.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala que, la Organización Centralizada la forman: el Presidente de la República, las Secretarías de Estado, la Procuraduría General de la República y los Departamentos Administrativos.

Las Secretarías de Estado se encargan de atender asuntos específicos de la Administración Pública Federal las cuales son creadas por el ejecutivo federal dependiendo de las necesidades de la población en un tiempo determinado.

²⁹ Ibid. p 145.

³⁰ FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Cuadragésima primera edición. Porrúa. México. P. 17.

³¹ ACOSTA ROMERO. Derecho Administrativo. Volumen I. Tercera edición. Porrúa. México. 2001. p. 209.

"Son una unidad administrativa superior de la centralización, que auxilia al presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de la actividad pública, debiendo ajustar su actuación a los mandatos legales que regulan su esfera de competencia. En esa virtud su titular es una persona física que es nombrada y removida libremente por el presidente".³²

Su competencia, atribuciones y responsabilidades se encuentran establecidas en su ley orgánica interna de cada secretaría.

El titular de cada secretaría es el encargado de expedir los manuales relativos a la organización y procedimientos internos, así como las funciones que va a desarrollar la secretaría y los fines que persigue.

Por último todas las secretarías tienen el mismo orden jerárquico y la misma importancia administrativa.

Por la importancia que reviste la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, veremos las facultades que le corresponden.

De acuerdo al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- I. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Gobierno del distrito federal, y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal;
- II. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Gobierno del distrito Federal;
- III. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos que no compete a otra Secretaría;
- IV. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;

³² SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso Ob cit. p. 156.

- V. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- VI. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- VII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- VIII. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

2.3.2. ELEMENTOS

Gabino Fraga, señala como elementos de la centralización administrativa los siguientes:

- I. La relación de jerarquía que liga o enlaza a los órganos inferiores con los superiores;
- II. Los poderes de la relación jerárquica que se refiere al titular del órgano y a las funciones o actos del mismo
- III. La concentración de la fuerza publica en un numero muy reducido de órganos que tiene la decisión y el mando.³³

Para Narciso Sánchez los elementos de la administración central son los siguientes:

- 1.-Es una forma de organización administrativa del poder ejecutivo.
- 2.-El Presidente de la República encabeza la organización administrativa.
- 3.-Se trata de una pirámide de jerarquías desde el más alto nivel hasta el más bajo.
- 4.-La concentración de poderes de decisión en unos cuantos órganos.
- 5.-La facultad discrecional del Presidente de la República para nombrar libremente a sus colaboradores inmediatos.

³³ FRAGA, Gabino. Ob cit. p 213.

6.- El refrendo es un acto jurídico que viene a darle validez a los acuerdos, reglamentos que dicta el Presidente, mismo que se configura con la firma del titular del ramo administrativo al que corresponda ese asunto.³⁴

Los Poderes de la Relación Jerárquica.

Estos poderes se refieren a los derechos y responsabilidades que tiene los servidores públicos que encabezan las dependencias de la centralización administrativa. Estos poderes son los siguientes:

- I. De Nombramiento. Es la facultad de las autoridad de nombrar a los titulares de aquellos órganos que están subordinados a el.
- II. Poder de Mando. Como su nombre lo indica es la facultad que se le otorga a los superiores jerárquicos de dar ordenes e instrucciones a sus inferiores, las cuales pueden ser de carácter individual o general.
- III. Poder de Vigilancia. Es aquella vigilancia que pueden efectuar los superiores respecto de sus inferiores mediante inspecciones periódicas o mediante la solicitud de informes verbales o escritos.
- IV. Poder Disciplinario. Se refiere a las sanciones administrativas que pueden imponer los superiores por acción u omisión de sus obligaciones correspondientes.
- V. Poder de Revisión. Son aquellos actos tendientes a la revisión de trabajos realizados por sus subordinas, lo cual puede ser forma interna o externa. Esta revisión puede ser de oficio o a instancia de parte cuando lo hacen valer los particulares ante un sector publico para que revise o revoque sus actos que considere lesivos a sus intereses.
- VI. Poder para Resolver Conflictos de Competencia. Es la facultad de la autoridad superior de poder resolver y solucionar las controversias que puedan surgir entre las autoridades que integran el sector centralizado.

2.4. ORGANISMOS DESCONCENTRADOS

Los órganos desconcentrados son aquellos que se encuentran subordinados, jerárquicamente a la administración central la cual le confiere a aquella ciertas facultades de autoridad.

³⁴ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob cit. 314

“La desconcentración administrativa, es el otorgamiento de funciones específicas de un órgano superior centralizado o paraestatal a un órgano inferior ubicado dentro de propia organización jerarquizada, para la más completa y eficaz realización de la administración pública que tienen encomendada, para ese efecto se le confiere a la unidad administrativa desconcentrada una plena autonomía técnica”.³⁵

“Para la Administración Pública Federal la centralización ha representado un perjuicio, como consecuencia del aumento de la población y de los negocios que tiene que atender, se va complicando la maquinaria administrativa y desarrollándose una monstruosa y absorbente burocracia que impide la agilidad y eficiencia de su funcionamiento”.³⁶

Por lo que, los Organismos Desconcentrados, nacen de la necesidad de la población ya que el Estado se ha visto en la urgencia de otorgar ciertas tareas a organismos especializados en algún ramo o actividad.

Los convenios de coordinación con las Entidades Federativas como los organismos desconcentrados los realiza el Estado Federal con el fin de otorgar ciertas facultades y de esa forma poder dar una mejor atención y servicio a la población en general, por ello la importancia de la creación de este tipo de órganos y de convenios de coordinación.

La ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 16 prevé que los titulares de las Secretarías de Estado y de los Departamentos Administrativos podrán delegar cualquiera de sus funciones, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares.

Por su parte el artículo 17 del mismo ordenamiento Público señala:

Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

El autor Narciso Sánchez señala que, la desconcentración administrativa es una técnica de organización que consiste en reconocer importante poder de decisión a los agentes del poder central, colocados a la cabeza de las diversas circunscripciones administrativas o de los diversos servicios.

³⁵ Ibid. p 192.

³⁶ FRAGA, Gabino. Ob cit. p 145.

Dentro de la Desconcentración Administrativa existen diferentes tipos: a) funcional, b) vertical, c) regional y d) horizontal.

a) Los primeros se refiere a la creación de órgano desconcentrado por medio de un acto legislativo en el cual se le otorgan ciertas facultades de decisión y ejecución limitadas que le van a permitir actuar con rapidez, además de poder administrar su propio patrimonio pero siempre existiendo ese nexo de jerarquía que guarda con la administración central.

b) La Desconcentración Vertical, es delegar a un órgano dependiente ciertas facultades para que éste pueda actuar con mayor eficacia y flexibilidad.

c) La Desconcentración Regional consiste en delegar ciertas facultades a un órgano dependiente de la administración central para que aquel pueda actuar con mayor eficacia y flexibilidad, además de estar distribuido geográficamente en todo el territorio abarcando cada oficina una cierta área geográfica. En este tipo de desconcentración encontramos al Servicio de Administración Tributaria que ha sido creado por la SHCP para una mejor y más rápida recaudación fiscal.

d) Por último la Desconcentración Horizontal, es crear oficinas de igual rango entre sí pudiendo tener las mismas facultades en la misma ciudad o en diferentes áreas geográficas.

Por lo que la Desconcentración Administrativa representa un gran apoyo para la Centralización ya que con este tipo de organismos se pueden realizar los trabajos y tareas federales con mas eficacia, además de que se está más cerca de la población y se pueden prestar mejor los servicios que otorga el Estado.

2.4.1. CARACTERÍSTICAS

Las principales características de los órganos desconcentrados son las siguientes:

- I. Los organismos desconcentrados están sujetos al poder jerárquico de la dependencia o entidad que los creó.
- II. Este tipo de organismos no cuentan con personalidad jurídica ni patrimonio propios.
- III. Un organismo desconcentrado en la mayoría de los casos realiza actos administrativos y ocasionalmente de carácter político.

- IV. Estos organismos cuentan con autonomía técnica pero no presupuestal.

2.5. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

A partir del 1° de julio de 1997 surge el Servicio de Administración tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta ahora ha ejercido la Subsecretaría de Ingresos, que tendrá por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual gozará de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

a) Objetivos del Servicio de Administración Tributaria.

El (SAT) nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuesto se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se podrá responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país.

Esta medida es de capital importancia porque permitirá disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas presupuestados por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

b) Para la realización de su objeto contará con los siguientes recursos:

- 1.- Los bienes muebles e inmuebles, recursos materiales y financieros que le sean asignados.
- 2.- Los fondos y fideicomisos que se constituyan o en los que participe en representación de la Secretaría de hacienda y Crédito Público.
- 3.- Los ingresos que obtenga con la prestación de servicios y gastos de ejecución.
- 4.- La asignación que establezca el Presupuesto de Egresos de la Nación.

c) Atribuciones del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

1.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

2.- Dirigir los servicios y de inspección, así como a la policía Fiscal de la Federación.

3.- Representar el interés de la Federación en controversia fiscal.

4.- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y accesorios conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

5.- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

6.- Fungir como órganos de consulta del gobierno federal en las materias fiscal y aduanera.

7.- Localizar y listar a las contribuciones con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.

8.- Emitir las disposiciones de carácter general para el ejercicio eficaz de sus facultades.

9.- Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, corresponda a la administración tributaria.

d) Organización del Servicio de Administración Tributaria.

Para la consecución de su objeto y ejercicio de sus atribuciones, contará con los siguientes órganos:

Junta de Gobierno
Presidente.

Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria se integrara:

I.-Por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá.

II.-Dos representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, designados por el titular de esa dependencia.

III.-El Presidente del SAT.

IV.-Dos titulares de unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, de nivel inmediato inferior al del Presidente, designados por este.

Las atribuciones de las Juntas de Gobierno son:

I. Opinar y coadyuvar a las autoridades competentes de la SHCP, para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, de los programas sectoriales, especiales y asuntos del propio Secretario de Hacienda y Crédito Público, le encomiende ejecutar y coordinar en esas materias.

II. Examinar y aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el Presidente del SAT.

III. Aprobar las propuestas que incrementen la eficacia y operación del SAT y en el servicio de orientación al contribuyente para cumplir con sus obligaciones fiscales.

IV. Aprobar los programas y presupuestos del SAT, así como sus modificaciones de acuerdo a la legislación.

V. Someter a la consideración de las autoridades competentes su opinión sobre los proyectos de iniciativa de ley.

Funciones del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria, asume a partir del primero de julio las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el desarrollo de esta función se destaca la necesidad de garantizar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera de manera imparcial y transparente.

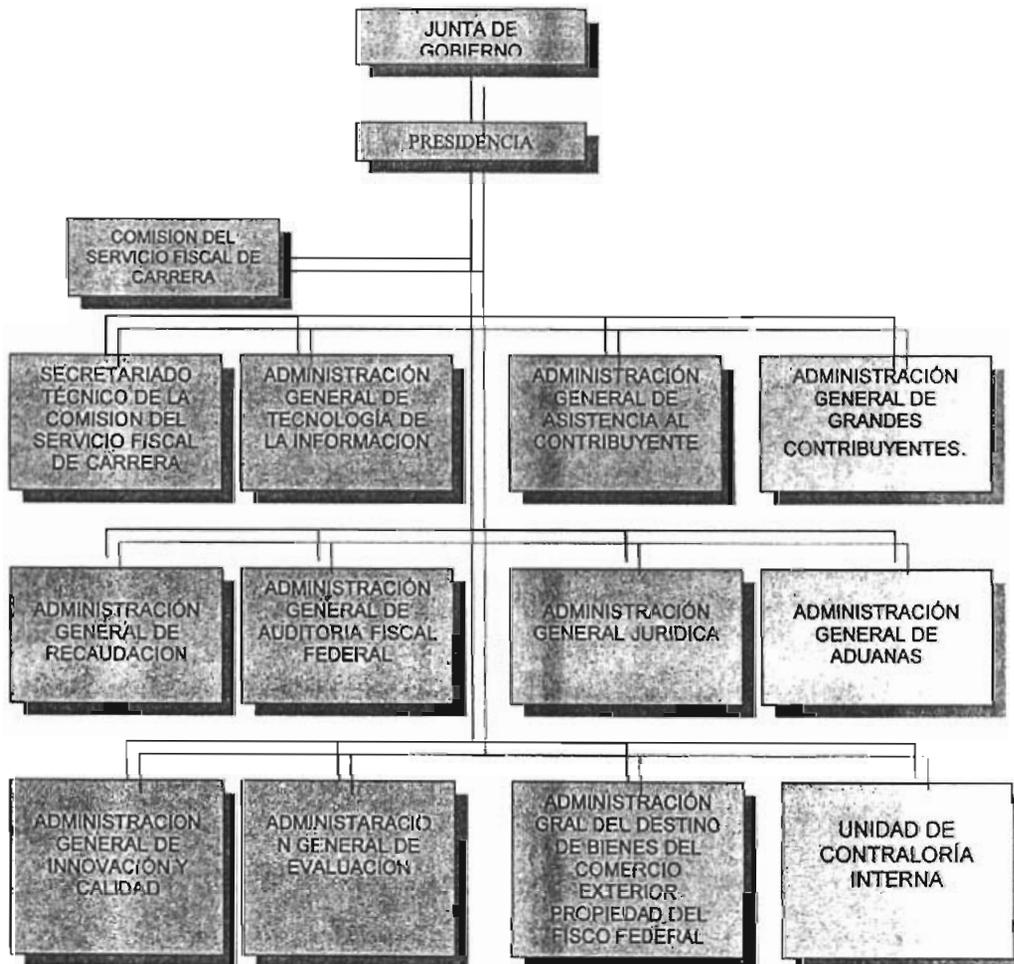
Otro punto fundamental para lograr el objeto del SAT es el de contar con el personal cada vez mejor capacitado, lo que dará como resultado una mayor calidad en los servicios que se prestan al público y, sobre todo, una atención más eficiente a los contribuyentes.

Este organismo, gozará de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Trimestralmente, la Contraloría Interna del propio organismo realizará una evaluación de la administración tributaria para corroborar el cumplimiento de los objetivos y metas aprobados.

En el siguiente organigrama, mostramos la forma en que esta estructurado el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

ORGANIGRAMA DEL SAT



2.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación señala quienes son las personas obligadas al pago de impuestos, además de una relación de derechos y obligaciones con que cuentan estos.

En este Código ya se establecen las disposiciones concernientes al pago de las contribuciones por medios electrónicos.

Contiene las facultades que les corresponden a las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes datos o documentos para la comprobación fiscal; así como la facultad de realizar visitas domiciliarias y el procedimiento que deben seguir cuando estas se realicen.

Tiene un apartado relativo a las infracciones y delitos fiscales. Señalando quienes lo cometen, sus obligaciones y responsabilidades en que incurrir en cada caso.

Este Código, señala los recursos con que cuentan los particulares en caso de existir un desacuerdo legal con la autoridad fiscal, señalando como recurso administrativo al recurso de revisión o de primera instancia según lo señala la doctrina.

Establece las disposiciones generales, así como la sustanciación del juicio contencioso administrativo y los recursos que se pueden interponer en este juicio.

Por último, en sus capítulos XI y XII de la sección III encontramos todo lo relativo a las notificaciones y computo de los términos; y lo relativo a la jurisprudencia, respectivamente.

En cuanto a los sujetos del impuesto el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Artículo 1°. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

El artículo 2° señala una clasificación de las contribuciones así como su concepto:

“Artículo 2° Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Los 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribución de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- III. 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 organismos 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."

Los anteriores artículos revisten una gran importancia pues de ellos desprendemos que toda persona física o moral está obligada al pago de contribuciones conforme lo dispongan las leyes fiscales y además éstas deben ser destinadas al gasto público, por lo que la imposición de un impuesto o contribución debe ser congruente con la capacidad económica de los obligados, respetando así los principios constitucionales que rigen a los impuestos.

Respecto a las facultades de las autoridades fiscales el artículo 42 dispone lo siguiente:

"Artículo 42. las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- I. Rectificar los errores aritméticos u omisiones en las declaraciones, solicitudes o avisos....

- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban en sus domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad...
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes...
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes..
- VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus atribuciones.
- VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular querrela o declaratoria ante el ministerio público..."

Este artículo señala que las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el título V capítulo I se establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal, se podrá interponer el recurso de revocación,; dentro de la sección I, establece la procedencia del recurso de revocación, mismo que procederá en los siguientes casos:

- I. Contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
 - c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a). Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b). Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d). Determinan el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

En ese mismo título secciones II y III se establecen los lineamientos para la impugnación de las notificaciones y la resolución del recurso, respectivamente.

El mismo título capítulo II habla de las notificaciones y la garantía del interés fiscal; y el capítulo siguiente en las secciones comprendidas de la I, a la IV establece el procedimiento administrativo de ejecución, desde las disposiciones generales, el embargo, la intervención y el remate.

En el último título, que es el VI, establece el procedimiento contencioso administrativo; es decir, el juicio de nulidad. Dentro de este título se señalan las disposiciones generales, la improcedencia y el sobreseimiento, los impedimentos y excusas, la demanda, la contestación, los incidentes, las pruebas, el cierre de la instrucción, la sentencia, y los recursos entre los que encontramos al recurso de reclamación, al de apelación y al de revisión.

En los últimos capítulos del mismo título VI se encuentran las disposiciones relativas a las notificaciones y el cómputo de los términos y la jurisprudencia mismas que ya han sido mencionadas.

2.7 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Hugo Carrasco Iriarte citando a Enrique Calvo Nicolau señala que el Impuesto Sobre la Renta nace en México "a partir del periodo posrevolucionario, el 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares."³⁷

Sin embargo como no tenía el carácter de permanente sólo tuvo vigencia un mes pues la finalidad era la de adquirir buques mercantes en tal momento.

"Posteriormente, encontramos la Ley para la Recaudación de Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924, que creo la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, la cual resolvía las reclamaciones contra resoluciones de las Juntas Calificadoras, así como más tarde las leyes del impuesto sobre la renta de 1925, 1941, 1964 y la vigente de 1980, con sus múltiples modificaciones."³⁸

Nuestra ley del impuesto sobre la renta contiene de manera específica quienes son los sujetos del impuesto, contiene apartados especiales para las personas morales y la forma en que estos deben pagar los impuestos, sus obligaciones, deducciones, pérdidas, entre otras disposiciones. De igual manera contiene un apartado para las personas físicas y todo lo relacionado a su régimen de ley, los estímulos fiscales y los respectivos artículos transitorios. Esta ley se encuentra estructurada de la siguiente forma:

De los artículos 1° al 9° contiene las disposiciones generales. El artículo 1° señala a los sujetos del impuesto y a su fuente de riqueza de la siguiente manera:

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

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

II.- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija 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 México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o base fija, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a este."

³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II, Iure Editores. México. 2001. p 98.

³⁸ DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Porrúa. México. 2000. p. 153.

El título II, en sus artículos 10 al 66 trata de las personas morales, se establecen las disposiciones aplicables a estas como los ingresos, las deducciones, de las inversiones, del ajuste de inflación, de las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de las sociedades de inversión de capitales, de las pérdidas, del régimen de consolidación fiscal, disposiciones que abarcaremos sólo de manera general en tema respectivo.

El mismo título II artículos 79 al 85 contiene las disposiciones aplicables al régimen simplificado de las personas morales. Del artículo 86 al 89 se establecen las obligaciones de estas personas morales y del artículo 90 al 92 encontramos las facultades con que cuentan las autoridades fiscales.

El título III establece las disposiciones de las personas morales con fines no lucrativos.

En el siguiente título se establece todo lo relacionado con las personas físicas. De los artículos 106 al 109 se encuentran las disposiciones generales.

El capítulo I de éste mismo título VI encontramos lo referente a las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Los ingresos por actividades empresariales y profesionales se encuentran establecidos en el capítulo II del mismo título VI, así como lo relacionado con el régimen intermedio y el régimen de pequeños contribuyentes.

Los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, ingresos por enajenación de bienes, ingresos por adquisición de bienes, los ingresos por intereses, por la obtención de premios, ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales y los demás ingresos que obtengan las personas físicas se encuentra reguladas por los capítulos IV al IX del mismo título IV.

Los requisitos de las deducciones se encuentran en los artículos 172 al 174 del capítulo X, y lo relativo a la declaración anual lo encontramos en el capítulo siguiente.

Los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional esta regulado por el título V.

El título VI señala las disposiciones relativas a los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, el último título, que es el VII contiene las disposiciones aplicables a los estímulos fiscales.

2.8. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

La Ley de Ingresos de la Federación es el documento que contiene la estimación de aquellos que durante un año de calendario deba percibir la Administración Pública Federal, de conformidad con lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás leyes aplicables.

Corresponde al titular del Ejecutivo Federal la presentación ante la Cámara de Diputados la iniciativa de ley de referencia, que se integra por un catálogo de los diversos conceptos de ingresos, mediante los cuales van a obtenerse los recursos para sufragar el gasto público.

Los principales rubros de ingresos, por lo general, son los que se señalan a continuación:

- a) Impuestos.
- b) Aportaciones de seguridad social.
- c) Contribución de mejoras.
- d) Derechos.
- e) Contribuciones no comprendidas en los rubros precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- f) Productos.
- g) Aprovechamientos.
- h) Ingresos derivados de financiamientos.
- i) Otros ingresos.

Una vez precisado lo anterior, se debe estar alerta de lo que se señale en los artículos transitorios de la Ley de Ingresos, pues se han utilizado no sólo para imponer regímenes especiales de tributación, subsidios y estímulos fiscales, sino también casos de no causación en el pago de las contribuciones. Además son importantes los aspectos vinculados con:

- a) La Ejecución de la Ley de Ingresos.

Este concepto se refiere a las disposiciones jurídicas que prevén a qué autoridades corresponde la ejecución de esta ley, la cual se lleva a cabo mediante las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, derechos y aprovechamientos, así como cualquier otro ingreso que corresponda al gobierno federal. De igual manera, alude a la asignación de recursos que se obtengan en exceso de los previstos en la Ley de Ingresos, en relación con los programas que se estiman prioritarios, los traspasos de partidas y las reducciones respectivas cuando los ingresos sean menores que los programados.

b) Control y evaluación de los ingresos.

El control y evaluación de los ingresos se basa en la contabilidad que deben llevar las dependencias y entidades. Para ello, al órgano de control interno corresponden las facultades de auditoría conforme a los programas instrumentados concernientes a la materia con el fin de vigilar que los objetivos, así como las metas de ingresos se cumplan, se recauden con oportunidad y eficacia.

En caso contrario, deberán formularse las observaciones y recomendaciones que se estimen pertinentes, señalando las medidas correctivas necesarias si no se han alcanzado las metas fijadas.

En la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 1º, se observa que de los impuestos, la Federación percibe la mayoría de sus ingresos (en números redondos, representa casi el 49% de los ingresos totales del país).

El 31 de diciembre de 2004 se publicó la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2005 en el Diario Oficial de la Federación, la cual establece:

CAPÍTULO I

DE LOS INGRESOS Y EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO

Artículo 1º. En el ejercicio fiscal 2005, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

| Concepto | millones de pesos |
|--|-------------------|
| A INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL | 1,280,105.2 |
| I. IMPUESTOS: | 864,830.7 |
| 1. Impuesto Sobre la Renta. | 375,833.3 |
| 2. Impuesto al Activo. | 12,242.3 |
| 3. Impuesto al Valor Agregado. | 313,739.9 |
| 4. Impuesto especial sobre producción y servicios. | 110,805.9 |
| A. Gasolinas, diesel para combustión automotriz. | 75,860.0 |
| B. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza. | 19,362.4 |

| | |
|--|--------------------|
| a). Bebidas alcohólicas | 5,600.0 |
| b). Cervezas y bebidas refrescantes. | 13,762.4 |
| C. Tabacos labrados. | 14,562.0 |
| D. Aguas, refrescos y sus concentrados. | 1,019.5 |
| 5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. | 14,207.1 |
| 6. Impuesto sobre automóviles nuevos. | 5,295.2 |
| 7. Impuesto por servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación. | 0.0 |
| 8. Impuesto a los rendimientos petroleros. | 0.0 |
| 9. Impuestos al Comercio exterior. | 25,996.9 |
| A. A la importación. | 25,996.9 |
| B. A la exportación. | 0.0 |
| 10. Accesorios. | 6,710.1 |
| II. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. | 16.0 |
| III. DERECHOS. | 361,027.7 |
| IV. CONTRIBUCIONES N COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O PAGO. | 118.7 |
| V. PRODUCTOS. | 5,658.3 |
| VI. APROVECHAMIENTOS. | 48,453.8 |
| VII. INRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS. | 385,104.8 |
| VIII. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. | 115,776.0 |
| IX. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS. | 37,455.7 |
| TOTAL. | 1,818,441.7 |

Como podemos notar, los impuestos representan casi la mitad de los ingresos que percibe el Estado, siendo el impuesto sobre la renta el más importante en cuanto a recaudación se refiere.

Por ello, la necesidad de que la imposición de esta contribución debe de apegarse a los principios de equidad y proporcionalidad que marca nuestra constitución en el artículo 31 fracción IV que ya se ha comentado.

CAPITULO TERCERO

3. MARCO CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

“ El Impuesto Sobre la Renta (ISR) tuvo inicialmente un lento desenvolvimiento, como toda tributación en su concepción moderna. El incremento de las necesidades del Estado, especialmente durante los conflictos bélicos y después la reflexión política sobre otros matices de la imposición, como la redistribución justa de los ingresos, entre ellos, favorecieron la generalización del Impuesto Sobre la Renta.

“El Impuesto Sobre la Renta, fue primeramente establecido en Inglaterra por William Pitt, en 1799, para fondear la guerra con Francia, siendo abolido en 1802, pero reimplantado en 1803 en virtud del reinicio de la guerra. Posteriormente es suprimido nuevamente después de la batalla de Waterloo en 1816.

“Ya en los Estados Unidos se implanta el Impuesto Sobre la Renta con carácter federal por primera vez en 1862, para hacer frente a la Guerra de Secesión.”³⁹

En nuestro país el primer antecedente del impuesto sobre la renta lo encontramos en la Ley del Centenario de 1921 siendo Presidente de la República Álvaro Obregón. Esta ley gravaba ingresos brutos y no se permitían las deducciones, además de tener este impuesto carácter extraordinario, ya que debía pagarse solo una vez. Su finalidad era comprar algunos buques mercantes para ese entonces.

La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, es de 1980 con sus múltiples adiciones y modificaciones.

Antes de hacer referencia al concepto de impuesto sobre la renta, haremos mención de lo que debemos entender como ingreso ya que nuestra ley no nos da un concepto claro de lo que significa este.

³⁹ DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Porrúa. México. 2000. pp 152, 153.

En primer término tenemos que, el boletín A-11 párrafo 64 señala que el ingreso es el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.

Para Arturo de la Cueva, "la renta o ingreso como materia propia del impuesto sobre la renta, debe entenderse el conjunto de percepciones, independientemente del origen o denominación, que modifican económica y legalmente el status patrimonial de una persona física o moral, en un lapso determinado."⁴⁰

Por otro lado "el objeto del impuesto sobre la renta esta constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de estos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al termino del ejercicio fiscal de determina que hubo utilidades... Amparo en revisión 8456/87 tecnologías unidas, S.A. 3 de mayo de 1988 mayoría de 18 votos."⁴¹

Como observamos en el primer capítulo, las contribuciones cuentan con ciertas características, y aplicadas estas al ISR vemos que es una contribución Federal, directo, ordinario y personal.

a) Federal.

Se refiere al nivel de competencia según lo establecido en nuestra Constitución.

b) Directo.

Significa que el Impuesto Sobre la Renta tiene que ser pagado por las personas físicas o morales causantes del impuesto sin la posibilidad de trasladarlo.

Este tipo de impuestos otorgan al Estado cierta certeza de cuanto ha de recaudar, por le hecho de ser continuos, uniformes y permanentes.

c) Ordinario.

Porque se percibe normalmente en un ejercicio fiscal y tiene como destino cubrir los principales gastos establecidos en el presupuesto de egresos.

⁴⁰ Ibid. p 157.

⁴¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo Derecho Fiscal II. Iure Editores. México. 200.p 100.

c) Personal.

Significa que toda persona física o moral que se encuadre la hipótesis que de origen a un crédito fiscal en este caso al Impuesto Sobre la Renta deberá cubrirlo sin la posibilidad de trasladarlo a terceros.

Nosotros consideramos que el Impuesto Sobre la Renta es toda contribución federal, directa, ordinaria y personal, que deben pagar las personas físicas y morales, nacionales o extranjeras respecto de los ingresos que obtengan de una fuente de riqueza o establecimiento permanente o fijo en territorio nacional.

3.2. SUJETOS

Los sujetos son elementos de los impuestos ya sean activos o pasivos, además de existir la posibilidad de encontrar responsables solidarios de los sujetos pasivos directos.

Entonces, estos sujetos serán aquellas que se encuentran obligadas al pago de contribuciones, en este caso al pago del ISR por haberse adecuado en el supuesto legal generador de un crédito fiscal.

Nuestra Constitución en su artículo 31 fracción IV establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, señalando lo siguiente:

"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.

Sin embargo líneas arriba señalábamos que el ISR grava los ingresos de toda persona ya sea física o moral, por lo que se desprende que no solo los mexicanos estamos obligados al pago de este impuesto sino también los extranjeros tal como lo dispone el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que señala lo siguiente:

"Artículo 1° Las personas físicas y morales están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

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

II.- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o base fija, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a este."

Este artículo es claro al señalar que, no sólo los mexicanos estas obligados al pago de contribuciones, sino también los extranjeros que tengan una fuente de riqueza en México o un establecimiento permanente o fijo, dentro del país cuyos ingresos sean atribuibles a este.

El pago del impuesto sobre la renta, se establece de manera distinta para las personas físicas y las morales, diferencias entre las que encontramos la posibilidad de las sociedades de aplicar deducciones, y no así para los pequeños contribuyentes.

Al igual que en todas las contribuciones, existen dos tipos de sujetos: los sujetos pasivos y el sujeto activo que siempre será el Estado.

Martínez Morales, señala que existen sujetos activos y sujetos pasivos, siendo los primeros aquellos que establecen, liquidan y recaudan los impuestos, es decir serán sujetos activos la Federación, Estados y Municipios y serán sujetos pasivos los obligados al pago de impuestos.

De esta forma, Narciso Sánchez señala que serán sujetos sujetos activos y pasivos los siguientes:

a) Sujeto activo.

"Será el acreedor del impuesto, es decir la entidad pública que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de esa contribución, según señala este autor.

b) Sujeto pasivo.

Será toda persona física y moral nacional o extranjera que se encuadre en la hipótesis normativa de las leyes fiscales; es decir, aquella persona que realiza el acto, la actividad, el servicio o que es dueña de los bienes sobre los cuales recae el tributo y que la ley toma y encuentra como su fundamento de hecho para fincar y exigir el impuesto, incluyendo a los terceros que en su carácter de retenedores, controladores, o recaudadores asumen la responsabilidad solidaria con el sujeto pasivo."⁴²

⁴² SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa. México. 2000.p 198.

Existen además de los sujetos pasivos directos los sujetos pasivos solidarios de aquellos tal como lo dispone el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, mismos que ya han sido mencionados con anterioridad.

Por lo que el sujeto activo siempre será la federación y el sujeto pasivo será la persona física o moral, nacional o extranjera que se encuadre en el supuesto legal y como consecuencia genere un crédito fiscal a favor de la federación.

3.3. OBLIGACIONES

En el capítulo primero hablamos de los sujetos del impuesto, así como las obligaciones que cada uno de estos tiene, por lo que en este capítulo ya no haremos mención de los sujetos, pues ellos ya han quedado debidamente explicados en el capítulo respectivo, sólo señalaremos las obligaciones que tienen aquellos respecto del pago del Impuesto Sobre la Renta.

a) Obligaciones del Sujeto Activo.

Retomando a las ideas de Ernesto Flores Zavala el sujeto activo tiene dos tipos de obligaciones, principales y secundarias.

1.- Obligaciones Principales.

Consisten en el cobro de la obligación tributaria, según este autor no es un derecho del Estado cobrarlo porque no es potestativo, es una obligación. Una vez que han quedado establecidos en la ley tributaria los impuestos constituyen una obligación tanto para el sujeto pasivo como para el Estado.

Si el fisco deja de cobrar un impuesto esta concediendo una exención la cual esta prohibida por nuestra Constitución. Esto traería como consecuencia la disminución de los ingresos del Estado.

El cobro de estos impuestos por parte del sujeto activo debe ser de acuerdo a los plazos, condiciones y momentos que marcan las leyes fiscales.

2.- Obligaciones Secundarias.

Estas tienen por objeto determinar un crédito fiscal, controlar el cumplimiento de la obligación tributaria así como imponer sanciones por infracciones a las mismas normas para evitar posibles evasiones contributivas. Estas obligaciones a su vez se dividen en dos:

A) Obligaciones de Hacer.

Como por ejemplo, proceder al registro o empadronamiento de los contribuyentes con los datos correctos, completos o necesarios, determinar la existencia del crédito fiscal, [...] ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución cuando así proceda [...] imponiendo las sanciones y los demás accesorios legales que procedan en forma circunstanciada, practicar visitas de inspección y otras actividades relacionadas con la fiscalización contributiva.

B) Obligaciones de No Hacer.

Que principalmente consisten en no contrariar las leyes fiscales y así cumplir con el principio de legalidad que rige toda actividad financiera del Estado.

b) Las obligaciones del Sujeto Pasivo serán las siguientes:

1.- La Obligación Principal.

Es una y es la de pagar en tiempo y forma el impuesto sobre la renta de acuerdo a la hipótesis normativa en la que haya encuadrado.

2.- Las Obligaciones Secundarias son tres:

I.-Obligaciones de Hacer.

Significa el registro ante la oficina fiscal respectiva, [...] dar aviso a esta oficina sobre el cambio de giro, traslado, clausura, traspaso de un negocio o establecimiento, presentar declaraciones, manifestaciones o avisos conducentes para el control fiscal a que haya lugar por la hacienda pública, llevar los libros de contabilidad, expedir facturas, notas de venta, comprobantes de pago y todos los documentos relacionados con sus operaciones, ingresos y egresos, retener y trasladar el monto del gravamen a terceras personas cuando así proceda y hacer el entero ante el fisco en forma correcta y oportuna.

II.- Las Obligaciones de No Hacer.

Se refiere principalmente a no contrariar los preceptos jurídicos relacionados con la materia de impuestos. ya sea por dolo, mala fe o ignorancia.

III.- Obligaciones de Tolerancia.

Se relacionan con la actividad de fiscalización que realiza la autoridad hacendaria, para comprobar si se ha cumplido con las obligaciones fiscales y para cerciorarse que no existe la evasión fiscal.

Existen además de los sujetos pasivos directos, los sujetos pasivos solidarios de aquellos tal como lo dispone el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación mismos que ya han sido mencionados con anterioridad.

En cuanto a la responsabilidad solidaria, comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Además se poder ser sancionados por actos u omisiones propios.

Estos responsables solidarios, no pueden tener la obligación principal que tienen los sujetos pasivos directos solo las obligaciones secundarias que tienen aquellos.

Es de gran importancia que, tanto el sujeto pasivo como el activo cumplan con sus obligaciones de hacer y no hacer, pues sólo de ésta forma se puede garantizar los derechos de cada uno y el buen funcionamiento de la política fiscal de nuestro país, pero siempre respetando el principio de legalidad que nuestra ley impone.

3.4. CLASIFICACION DE LOS CONTRIBUYENTES POR EL REGIMEN FISCAL

Dentro de este capítulo veremos la forma en que son clasificados los contribuyentes por nuestras leyes fiscales, los conceptos de las personas tanto físicas como morales, su clasificación legal, así como las que se encuentran sujetas al pago del impuesto sobre la renta; además de dar un concepto general del ISR.

Para efectos de las leyes fiscales los contribuyentes se clasifican de la siguiente forma:

A) PERSONAS MORALES. “Son grupos de individuos que tiene personalidad jurídica propia, independientemente de la de sus integrantes. Esto significa que tiene capital propio, obligaciones y derechos propios.”⁴³

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran personas morales las siguientes:

- a) Las Sociedades Mercantiles.
- b) Los organismos Descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales.

⁴³ CÁRDENAS PEÑA, Carmen. Pago de Impuestos en Español 2005. Rocar. México. 2005. p. 5.

- c) Las instituciones de Crédito.
- d) Las sociedades y Asociaciones Civiles.
- e) Asociación en Participación.

B) PERSONAS FÍSICAS. "Son hombres o mujeres mayores de edad, que en forma individual contraen obligaciones fiscales causadas por los ingresos que obtienen o por las actividades a que se dedican" mismas que se dividen en la siguiente forma:

PERSONAS

FÍSICAS

1. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
2. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
 - De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
 - Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
 - Del régimen de pequeños contribuyentes.
3. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
4. De los ingresos por enajenación de bienes.
5. De los ingresos por la adquisición de bienes
6. De los ingresos por intereses.
7. De los ingresos por la obtención de premios.
8. De los ingresos por dividendos y en general por la ganancias distribuidas por personas morales.
9. de los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

3.5. CONCEPTO DE PERSONAS MORALES

Estas Personas Morales como ha quedado señalado líneas arriba, son grupos de individuos que tiene personalidad jurídica propia, independientemente de la de sus integrantes. Esto significa que tiene capital propio, obligaciones y derechos propios.

Rafael de Pina citando a Castan señala que, una persona moral es "aquella entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a las que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones".⁴⁴

Sin embargo para Rugegiero, la persona moral es toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada o de un conjunto de bienes, a la que para el logro de un fin social, durable y permanente, se reconoce por el Estado capacidad de derecho patrimonial.

Por su parte, Nuestro Código Civil en su artículo 25 reconoce expresamente como personas morales a las siguientes:

1. La Nación, los Estados y los Municipios.
2. Las demás corporaciones de carácter publico reconocidas por la ley.
3. Las sociedades civiles y mercantiles.
4. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y demás a que se refiere la fracción XVI del apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal.
5. Las sociedades cooperativas y mutualistas.
6. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley, y
7. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Sin embargo no todas las Personas Morales se encuentran reguladas por el Código civil, el Estado, los municipios y las corporaciones de interés público general están reguladas por leyes políticas y administrativas; las sociedades mercantiles serán reguladas por la ley que tenga ese carácter, los sindicatos

⁴⁴ DE PINA, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano. Porrúa México. 2000. p. 248.

por las leyes del trabajo y las cooperativas y mutualistas por leyes especiales relacionadas a esa materia.

Estas Personas Morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras y de sus estatutos.

Todas estas sociedades están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por el simple hecho de percibir ingresos.

Las Personas Morales con fines no lucrativos (asociaciones) como ha quedado aclarado no están obligadas al pago de este impuesto salvo en los casos expresamente señalados en la ley.

Por otro lado las personas morales cuentan con los siguientes atributos:

a) La Capacidad.

Se refiere a que una vez estando registradas serán sujetos plenos de derechos y obligaciones.

b) El Nombre.

Es un atributo de la persona moral al igual que lo tiene una persona física y por la misma razón; es decir, sirve para diferenciar una persona moral de otra y así evitar una confusión que podría ocasionar situaciones difíciles y perjuicios incalculables.

c) El Domicilio

Será el lugar donde se halle establecida su administración. Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de la mencionada circunscripción, se consideraran domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a estos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

D) El Patrimonio

En la persona moral "es un requisito indispensable, no ya como posibilidad (como ocurre para las personas físicas), sino como una realidad efectiva y palpable, sin el cual su existencia carecería de justificación."⁴⁵

⁴⁵ Ibid. p 248

El patrimonio en las personas morales es indispensable, puesto que sin el una persona moral no podría existir. "La carencia de los medios materiales para el cumplimiento de sus fines determina la liquidación de la persona moral."⁴⁶

Por último, estas personas morales con excepción de las corporaciones de carácter público, se hallan sujetas a las formalidades del registro.

3.5.1. CLASIFICACION

La Legislación Civil de nuestro país clasifica a las personas morales en Asociaciones, Sociedades e Instituciones de Beneficencia Privada.

Una sociedad es aquella donde los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial (artículo 2688 del Código Civil).

La Asociación será cuando varios individuos convienen en reunirse, de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común que no este prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico. (artículo 2670 Código Civil).

Por lo que la diferencia entre una Sociedad y una Asociación, es que la primera tiene un carácter preponderantemente económico, según el artículo 2688; y las segundas no tienen ese carácter económico; es decir son personas morales no lucrativas.

Estas Personas Morales, pueden ejercer todos los derechos necesarios permitidos en la ley para poder realizar el objeto por el cual fueron creadas.

En cuanto a las personas morales con fines no lucrativos, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 95 señala a las siguientes:

"Artículo 95. para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, [...] las siguientes:

- I. Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- II. Asociaciones patronales.

⁴⁶ Ibidem.

- III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.
- VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en términos de esta ley, que tengan como beneficiarios a personas sectores y regiones de escasos recursos;...
- VII. Sociedades cooperativas de consumo.
- VIII. Organismos que conforme a la ley agrupen a sociedades cooperativas, ya sea de productores o consumidores.
- IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
- X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza.
- XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a:
 - a). La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la ley que crea al instituto nacional de bellas artes y literatura, así como a la ley federal de cinematografía.

- b). El apoyo a las actividades de educación e investigación artística de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.
 - c). La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación...
 - d). La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la red nacional de bibliotecas públicas...
 - e). El apoyo a las actividades de los museos dependientes del Consejo Nacional para las Culturas y las Artes.
- XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro y aquellas a las que se refiere la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo...
 - XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas...
 - XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.
 - XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
 - XVII. Asociaciones o sociedades que otorguen becas...
 - XVIII. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
 - XIX. Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyen y funcionan en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación y preservación de la flora y fauna silvestre, terrestre o acuática...
 - XX. Las asociaciones o sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat..."

Además de las Personas Morales contenidas en este artículo, la ley señala que los Partidos, las Asociaciones Políticas legalmente reconocidos; así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo que perciban ingresos por enajenación de bienes, por intereses y por la obtención de premios.

Sin embargo, aunque no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen obligaciones fiscales como:

1. Llevar un sistema contable conforme al Código Fiscal de la Federación.
2. Expedir comprobantes que acrediten las enajenaciones que efectúen, los servicios que prestan o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
3. Presentar declaración anual en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante.
4. Proporcionan comprobante de remanente distribuible,
5. Retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello.
6. Presenta declaración anual de las personas a las que en el año calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones del Impuesto Sobre la Renta y de las personas a las que les hubieran otorgado donativos.

En cuanto a las personas morales con fines lucrativos (sociedades) el artículo 86 de la LISR señala como principales obligaciones las siguientes:

- 1.-Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación. Conservar la contabilidad y toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales durante el plazo de 5 a 10 años.
- 2.-Expedir comprobantes de ventas o servicios que reúnan los requisitos fiscales.
- 3.-Expedir las constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan riqueza ubicada en México y el impuesto retenido en el extranjero.
- 4.-Presentar. a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales la información correspondiente de las personas a las que les hubiera efectuado retenciones en el año calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de la LISR.
- 5.-Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que determine el ejercicio.
- 6.-Presentar declaración anual en que determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que determine dicho ejercicio. En

dicha declaración también se determinara la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

7.-Declaración de préstamos recibidos en el extranjero.

8.-Proporción de información cuando lo requieran las autoridades fiscales.

9.-Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:

a) De las personas a las que en el año calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de ISR, 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 LISR.

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

10.-Proporción de declaraciones a través de medios electrónicos

11.-Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

12.-Obtener y conservar documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que se 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.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 13,000.000, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubieren excedido en dicho ejercicio de \$ 3,000.000 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de la LISR.

13.-Presentar conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

14.-Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos a utilidades a personas físicas o morales:

- a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencia de fondo reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.
- b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si estos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregara cuando se pague el dividendo o utilidad.
- c) Presentar a mas tardar el día 15 de febrero de cada año la información sobre cada una de las personas a quienes efectuaron los pagos.

15.-Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, estas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerado para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicaran cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 126 de la LISR.

16.-Presentar a mas tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

3.5.2. PERSONAS MORALES SUJETAS AL PAGO DEL ISR

Las Personas Morales obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta son las siguientes:

1.- Personas morales residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

2.- Personas morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

Esto significa que únicamente las personas morales que obtengan ingresos de establecimientos en México pagaran ISR.

3.- Los residentes en el extranjero, respecto a los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a estos (artículo 1° LISR).

Lo establecido en este artículo también se aplica a las personas físicas como veremos mas adelante.

Las personas morales con fines no lucrativos antes mencionadas estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, por intereses y por la obtención de premios como ha quedado señalado.

3.5.3. DEDUCCIONES AUTORIZADAS A LAS PERSONAS MORALES

A estas personas morales la ley del impuesto sobre la renta les confiere cierto tipo de deducciones las cuales se restaran a los ingresos y una vez hecho eso calcularan el ISR a pagar. Estas deducciones se encuentran establecidas en el artículo 29 que señala:

Artículo 29. los contribuyentes podrán realizar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. Derogada.
- VI. Los créditos incobrables y las perdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
- VII. Aportaciones destinadas para reservas de fondos jubilaciones o pensiones.
- VIII. Cuotas al IMSS pagadas por el patrón, incluso cuando sean a cargo de los trabajadores.

- IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel en que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.
- X. El ajuste anual que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta ley.
- XI. Anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta ley.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción tercera de este artículo, los contribuyentes hubieren pagado algún anticipo, este será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta ley.

3.6. PERSONAS FÍSICAS. CONCEPTO

La Persona Física es el ser humano hombre o mujer sujeto de derechos y obligaciones. Considerándose a la personalidad como la capacidad jurídica.

Sin embargo, existe una limitación a esta capacidad, que puede ser legal o natural. La primera estará fundada en las cuestiones que la misma ley marque y la incapacidad natural es la derivada de la falta de edad o de la enfermedad.

Atributos de la Personalidad.

- I. Nombre. Es el signo que distingue a un apersona de otra. El nombre civil se compone del nombre propio y del nombre de la familia.
- II. Domicilio. "Es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en el, a falta de este, el lugar en que tiene el

principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y de otro, el lugar donde se halle⁴⁰.

IV. Estado. Es el conjunto de cualidades que la ley toma en consideración para atribuirles efectos jurídicos.

V. Patrimonio. Será el conjunto de bienes o riqueza que tiene una persona o también puede ser un conjunto de derechos y obligaciones que corresponden a un solo titular.

3.6.1. CLASIFICACION POR EL REGIMEN FISCAL

La clasificación de las personas físicas por el régimen fiscal, ya ha quedado establecido líneas arriba, sin embargo volveremos a retomar esta clasificación para dar una pequeña explicación de cada una de ellas.

PERSONAS FISICAS

1. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
2. De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
 - De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
 - Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
 - Del régimen de pequeños contribuyentes.
3. De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
4. De los ingresos por enajenación de bienes.
5. De los ingresos por la adquisición de bienes
6. De los ingresos por intereses.
7. De los ingresos por la obtención de premios.
8. De los ingresos por dividendos y en general por la ganancias distribuidas por personas morales.
9. de los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

⁴⁰ Ibid. p 213.

1.-Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la determinación de la relación laboral.

2.-Los ingresos por actividades empresariales y profesionales se definen de la siguiente forma:

- a-) Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. Esto siempre y cuando represente un mínimo del 90% del total de los ingresos acumulables según el artículo 120 fracción I de la Ley de I.S.R.
- b) Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el régimen de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

3.-Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

4.-Se consideraran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerara que hay dos enajenaciones. Se considerara como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

5.-Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

- a). La donación.
- b). Los tesoros.
- c). La adquisición por Prescripción.

d). Los supuestos señalados en los artículos 153, 189 y 190 de la LISR.

6.-Se consideran ingresos por intereses los establecidos en al artículo 9° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7.- Se consideran ingresos por la obtención de premios, los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizadas legalmente.

8.-Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinara aplicando la tasa del artículo 10 de la LISR, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.3889.

9.-Las personas físicas que obtengan ingresos distinto a los señalados en los capítulos anteriores los consideraran percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículo 168, fracción IV y 213 de la LISR, caso en el que se consideraran percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones de participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieren sujetas al título II de la LISR.

3.6.2. PERSONAS FÍSICAS SUJETAS AL PAGO DEL ISR

Son todas aquellas personas nacionales o extranjeras que obtienen ingresos y que además tengan un establecimiento fijo o permanente dentro del territorio nacional y sus ingresos sean atribuibles a dichos establecimientos. Así lo señala el artículo 1 de la ley del ISR:

“Artículo 1° Las personas físicas están obligadas al pago del ISR en los siguientes casos:

1.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

2.- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

3.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o base fija, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento. (Artículo 1° LISR).

3.6.3. DEDUCCIONES AUTORIZADAS A LAS PERSONAS FÍSICAS

Las deducciones autorizadas a las Personas Físicas dependen del tipo de régimen al que pertenezcan o al tipo de ingresos que obtengan y estas se realizarán dependiendo de la naturaleza de las deducciones. Por lo que para saber cuáles son las deducciones permitidas en cada caso es necesario saber a qué régimen pertenecen esas personas físicas o que tipo de ingresos obtienen; sin embargo la ley no otorga deducciones a todas las personas físicas.

Lo que la ley permite a las personas físicas son las exenciones del impuesto sobre la renta en los siguientes rubros:

- 1.-El salario mínimo.
- 2.-Indemnizaciones por riesgo y enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivo.
- 3.-Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
- 4.-Reembolsos de gastos médicos y funerales.
- 5.-Prestaciones de seguridad social, cuando las otorguen las instituciones públicas.
- 6.-Prestaciones de previsión social, subsidios, incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o para sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales, y deportivas, y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.
- 7.-Depósitos de INFONAVIT y otros Institutos de Seguridad.

- 8.-Cajas y fondos de ahorro.
- 9.-Cuotas al IMSS pagadas por el patrón.
- 10.-Compensaciones y primas de antigüedad por término de una relación laboral.
- 11.-Gratificaciones anuales, que no excedan de 30 días de salario mínimo.
- 12.-Sueldos de diplomáticos.
- 13.-Viáticos. Siempre que sean erogados en servicio del patrón.
- 14.-Rentas congeladas. Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de ley.
- 15.-Ingresos derivados de la enajenación de casa habitación.
- 16.-Intereses pagados por Bancos.
- 17.-Seguros. Los pagos s de la aseguradora a sus beneficiarios excepto por bienes de activo fijo.
- 18.-Autores de libros, periódicos, y revistas. Hasta por 2 salarios mínimos vigentes elevados al año.
- 19.-Donativos. Si es entre cónyuges, o entre ascendientes o descendientes en línea recta, cualquiera que sea el monto. Los demás donativos cuando no excedan de 3 veces el salario mínimo vigente elevado al año..
- 20.-Premios por concurso literario, científico, etc.
- 21.-Indemnizaciones. Por daños que no excedan el valor de mercado del bien de que se trate.
- 22.-Alimentos. Percibidos en términos de la ley.
- 23.-IMSS retiros de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la LIMSS.
- 24.-Impuestos que se trasladen.
- 25.-Parcelas, derivados de la enajenación de derechos parcelarios.
- 26.-Acciones, derivados de enajenación de acciones en bolsa.

27.-Agropecuarios, siempre que en el año calendario estos ingresos o excedan de 40 veces el salario mínimo general elevado al año. Por el excedente si se pagará ISR.

28.-Derechos de autor, de libros, periódicos, y revistas, hasta 20 veces el salario mínimo general. Elevado a 1 año.

Algunas deducciones permitidas para las personas físicas se regirán conforme a lo estipulado en el régimen general de personas morales, tal es el caso de las deducción de inversiones aplicables a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

CAPITULO CUARTO

4. PERSONAS FÍSICAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

4.1. INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.

El artículo 120 de la ley del ISR señala que, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Estableciendo además que, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagaran el impuesto sobre la renta por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de esas actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales.

La misma ley del ISR señala que, para efectos de esta sección (actividades empresariales y profesionales) se consideraran ingresos los siguientes:

- I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas de pesca o silvícolas.
- II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el régimen de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Además de los ingresos mencionados anteriormente se consideran ingresos acumulables los siguientes:

- I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero. En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulara el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones.
- II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de la acciones, relacionadas con estas actividades.
- III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.
- IV. Las cantidades que se reciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquel por cuenta de quien efectúa el gasto.
- V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- VI. Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.
- VII. Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.
- VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las paginas electrónicas vía internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general de cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.
- IX. Los intereses cobrados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

- X. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.
- XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad, salvo tratándose se los contribuyentes a que se refiere el artículo 134 de esta ley.

Los ingresos determinados presuntamente por la autoridad fiscal, en los casos en que proceda conforme a la ley.

Se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente.

Las autoridades fiscales podaran determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción de los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen el total de los ingresos o de activos, respectivamente.

Momento en que son acumulables los ingresos.

El artículo 122 de la Ley del .I.S.R. señala que se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar en nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerara percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión no sea en procuración.

También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Tratándose de los ingresos por quitas condonaciones, remisiones o prescripción de deudas; éstos se consideran efectivamente percibidos en la fecha en que se convenga la condenación, la quita o la remisión o en la que se consume la prescripción.

En el caso de la enajenación de bienes que se exporten se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. En el caso de que no se perciba el ingreso dentro de los 12 meses siguientes a aquel en que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso una vez transcurrido dicho plazo

4.1.1. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Las personas físicas que obtengan ingresos por las actividades empresariales o servicios profesionales, podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.
- II. Las adquisiciones de mercancía, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos. No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy. En el caso de ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto por el artículo 21 y 24 de esta ley.
- III. Los gastos.
- IV. Las inversiones.
- V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta sección.
- VI. Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS., incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.
- VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrá efectuar las deducciones que corresponda a las actividades del establecimiento permanente, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este mismo artículo señala que, los contribuyentes a que se refiere esta sección podrán optar por deducir una cantidad equivalente al 8% de la utilidad que resulte de restar a la totalidad de los ingresos obtenidos a que se refiere esta sección las deducciones autorizadas a que se refiere la misma, sin que exceda de \$ 25,000, en substitución de la deducción de los gastos menores que se señalen en el Reglamento de esta ley.

Por otro lado las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales determinaran la deducción por inversiones aplicando lo dispuesto en el régimen general de Personas Morales.

Las inversiones empezaran a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicia su utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. En caso de que se inicie la deducción después de los plazos señalados, se perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que se pudo efectuar la deducción y hasta que inicie la misma.

La deducción se efectuara aplicando los porcentos máximos al monto original de la inversión, el cual además del precio del bien comprende:

- a) Impuestos efectivamente pagados con motivo de la importación a excepción del IVA.
- b) Erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.
- c) En caso de automóviles también el monto original de la inversión comprenderá el equipo de blindaje.

Los contribuyentes ajustaran la deducción, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectuó la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerara como último mes de la primera mitad de dicho periodo, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo. (art. 37 y 124 de la LISR)

En el mismo sentido, cuando los contribuyentes que obtengan ingresos por actividades empresariales, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, en lugar de las previstas en los artículo 37 y 43 de la ley del ISR, deduciendo en el ejercicio siguiente al en que se inicie su utilización, la cantidad que resulte de aplicar, al monto original de la

inversión, los porcentajes que se establecen en el artículo 220 de la citada ley. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el porcentaje que se autoriza en el mencionado artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de la LISR.

Es importante mencionar que las personas físicas que realizan actividades empresariales no podrán realizar una deducción inmediata tratándose de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles o cualquier bien de activo fijo no identificado individualmente ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Esta deducción sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas y de influencia en el Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, salvo que en estas áreas se trate de empresas que sean intensivas en mano de obra, que utilice tecnologías limpias en cuanto sus emisiones contaminantes y no requieran uso intensivo de agua en sus procesos productivos, exceptuándose autobuses, camiones de carga tractocamiones y remolques. Se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México (artículo 220 LISR).

En cuanto a los requisitos que deben contener estas deducciones, la misma ley del ISR señala lo siguiente:

- a) Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se consideraran efectivamente erogadas cuando el pago haya sido realizado en efectivo, mediante traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casa de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Igualmente se consideraran efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. Se presume que la suscripción de títulos de crédito, por el contribuyente, diversos al cheque, constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada por la actividad empresarial o por el servicio profesional. En estos casos se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. Tratándose de inversiones, estas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.
- b) Que sean estrictamente indispensables. Para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto en los términos de esta sección.
- c) Que cuando la ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 124 de la Ley del I.S.R.

- d) Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.
- e) Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta ley señala como deducibles.
- f) Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de las deducciones a que se refiere el artículo 124 de la Ley del I.S.R.
- g) Que tratándose de las inversiones no se les de efectos fiscales a su reevaluación.
- h) Que al realizar las operaciones correspondientes o a mas tardar el último día de ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley del ISR.

Como aspectos importantes de estas deducciones podemos señalar que, las deducciones permitidas para las personas físicas atienden a las actividades que desarrollan y a sus necesidades, y en el caso de las deducciones de inversiones los contribuyentes pueden elegir el ejercicio en que deseen aplicar la deducción ya sea a partir del ejercicio en que se inicia su utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. En la deducción inmediata de inversiones podrán aplicar esta en el ejercicio siguiente a su utilización. Estas deducciones tienen que haber sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate, ser indispensables, ser restadas una sola vez y que, para tipo de deducción autorizada se cumpla con lo dispuesto en la Ley del ISR.

Además, las personas que pertenecen a este régimen tienen la posibilidad de restar deducciones personales en su declaración anual.

4.2. RÉGIMEN GENERAL DE LEY

Este régimen de ley abarca a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, las cuales ya han sido estudiadas; las del régimen intermedio y los que pertenecen al régimen de pequeños contribuyentes. Estos dos últimos solo serán vistos de manera general, pues son materia de siguientes temas.

Se consideran Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales los siguientes:

- I. Ingresos por Actividades Empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas de pesca o silvícolas.
- II. Ingresos por la Prestación de un Servicio Profesional Independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el régimen de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Además de estos ingresos existen los Ingresos Acumulables que ya han sido mencionados.

a) El régimen intermedio

Es una rama del régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, por lo tanto el contribuyente deberá cumplir con todas las obligaciones del régimen antes mencionado, excepto aquellas que fueron sustituidas por las obligaciones exclusivas de este Régimen Intermedio mismas que se señalaran en el tema correspondiente.

b) Pequeños contribuyentes.

Las personas físicas que tengan actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$ 2,000.000.

4.3. RÉGIMEN INTERMEDIO

Los contribuyentes que opten por tributar bajo este régimen aplicaran las mismas disposiciones aplicables a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales; como son los ingresos acumulables, el momento en que son acumulables, las deducciones, los requisitos de éstas, los gastos no deducibles, deducciones personales, etc.; sin embargo el régimen intermedio cuenta con algunos beneficios, que pueden ser aprovechados por las personas que decidan tributar bajo este régimen.

Las personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas

actividades no hayan excedido de \$ 4,000.000 podrán optar por pagar sus impuestos conforme al régimen intermedio a las actividades empresariales.

Se considera que el contribuyente obtiene ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales, cuando en el ejercicio inmediato anterior estos hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables, disminuidos por los que obtenga, en su caso, por sueldos y salarios.

Para los efectos de este régimen se consideran actividades empresariales los siguientes:

1.-Las Comerciales, que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter.

2.-Las Industriales, entendidas como la extracción, conservación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

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

4.-Las Ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objetos de transformación industrial.

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

6.-Las Silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.⁴⁷

Por consiguiente, la Personas Físicas o Morales que realicen Actividades Comerciales, Industriales, Agrícolas, Ganaderas, de Pesca o Silvícolas, y que sus productos no hayan sido objeto de transformación industrial y además que se trate de la primera enajenación, podrán tributar bajo éste régimen intermedio y aprovechar los beneficios que les otorga la Ley.

⁴⁷ PÉREZ CHÁVEZ, José y otros. Actividades Empresariales Personas Físicas. "Régimen Intermedio". Tomo V. Cuarta Ed. Taxxx Editores. México. 2005. p 23.

4.3.1. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Las personas físicas que tributen bajo este régimen podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.

2. Las adquisiciones de mercancía, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

3. Los gastos, entre los que se pueden citar los siguientes:

- I. Sueldos y salarios.
- II. Honorarios a profesionistas.
- III. Renta del local donde fabriquen, enajenen sus productos o presten sus servicios.
- IV. Gasolina y mantenimiento de equipo de transporte.
- V. Luz y teléfono.
- VI. Papelería y artículos de escritorio.
- VII. Aportaciones al SAR y jubilaciones por vejez.
- VIII. Impuesto predial.⁴⁸

4. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo, siempre y cuando tales capitales hayan sido invertidos en los fines de dicha actividad.

5. Las cuotas pagadas al IMSS, incluso cuando se paguen por cuenta de los trabajadores.

6. Las inversiones como maquinaria, mobiliario y equipo de oficina, equipo de cómputo, equipo de transporte.

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

⁴⁸ Ibid. pp 26, 27.

Además de estas deducciones las personas físicas que tributen bajo este régimen, en su declaración anual pueden restar deducciones personales tales como:

I. Gastos médicos, dentales y hospitalarios, para si mismos, para su cónyuge o concubino (a) y para sus ascendientes o descendientes en línea recta siempre que dichas personas no perciban un salario mínimo general elevado al año.

II. Gastos funerarios en la parte en que no excedan del Salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas de la fracción que antecede.

III. Donativos no onerosos que reúnan los requisitos legales.

IV. Intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a casa habitación.

V. Aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez conforme a la Ley del IMSS.

El monto de esta deducción será hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan a 5 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda elevado al año.

VI. Prima por seguros de gasto médicos, proporcionados por instituciones públicas de seguridad, siempre que los beneficiados sean: el propio contribuyente, su cónyuge, concubina (o) y sus ascendientes o descendientes en línea recta.

VII. Gastos de transporte escolar de descendientes en línea recta cuando esta sea obligatoria conforme a las leyes del área donde la escuela este ubicada, o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto a la colegiatura y en el comprobante se separe el monto que corresponda al transporte escolar.⁴⁹

Estas son algunas de las disposiciones que son aplicables tanto a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales como a las que pertenecen al régimen intermedio.

Las deducciones autorizadas a las personas físicas que tributan bajo este régimen otorgan beneficios a estas, pues la ley les otorga una variedad de deducciones que pueden hacer valer al 100% por las inversiones realizadas en

⁴⁹ CÁRDENAS PEÑA, Carmen. Pago de Impuestos en Español 2005. Rocar. México. 2005. p 307.

el ejercicio de que se trate y no mediante depreciación de varios ejercicios, salvo los automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

Cabe señalar que, además de las anteriores disposiciones este régimen intermedio cuenta con algunos beneficios entre los que encontramos los siguientes:

- a). No tienen que llevar contabilidad como lo establece el CFF, lo harán en un solo libro donde anotaran sus ingresos, egresos, deducciones e inversiones.
- b). No tendrán que calcular la depreciación fiscal de las inversiones para poder deducirlas porque estas se deducirán al 100% en un solo ejercicio, excepto los automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

Estas deducciones se aplicaran de la siguiente forma:

Las inversiones diferentes de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, se deducirán en un solo ejercicio en el momento en que sean efectivamente erogadas y si estas inversiones se pagan a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, según lo establece el artículo 125 fracción VI de la Ley del ISR.

Tratandose de las inversiones en automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, se deducirán mediante aplicación en cada ejercicio, del por ciento máximo autorizada, sobre el monto original de la inversión.

Estas deducciones podrán empezar a deducirse a elección del contribuyente, (como vimos en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales), a partir del ejercicio en que se inicie su utilización o desde el ejercicio siguiente.

El artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que el por ciento de la deducción se aplicara sobre el monto original de la inversión, aun cuando esta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción. Cuando no se pueda separar el monto original de la inversión de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el citado por ciento se aplicara sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse.

Estas deducciones incluirán los impuestos efectivamente pagados por motivo de la adquisición o importación del mismo con excepción del IVA, además de las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias,

fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras, honorarios a agentes aduanales.

c). 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 dar comprobante por cada parcialidad.

d). No están obligados a formular estado de posición financiera y levantar inventarios de existencia al 31 de diciembre de cada año.

Por último, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores podrá disminuirse de la utilidad fiscal (ingresos menos deducciones autorizadas) en 10 ejercicios posteriores hasta agotarla, sólo que para deducirla se tendrá que actualizar tal pérdida:

Estas deducciones, pueden ser del total de la pérdida o parcial, cuando es parcial se deducirá en varios ejercicios hasta agotarla pero sin rebasar 10 ejercicios posteriores a aquel en que se realizó la primera deducción.

Sin embargo, es importante señalar que si el contribuyente no disminuye en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pudiéndolo hacer pierde este derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo deducido.

4.4. RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.

El actual régimen entro en vigor a partir de enero de 1998 sustituyendo a diversos regímenes como el de contribuyentes menores, el recaudación del 10% sobre compras, entre otros, cuya finalidad era que los contribuyentes entendieran y aplicaran las disposiciones correspondientes al régimen para así poder cumplir de manera adecuada sus obligaciones fiscales.

El Régimen de Pequeños Contribuyentes, desde su entrada en vigor a la fecha ha sufrido algunas modificaciones, pero nada igual a las reformas aprobadas para este ejercicio 2005, mismas que serán estudiadas y analizadas en su respectivo espacio.

Para efectos de la Ley del ISR los pequeños contribuyentes, son aquellos que realizan actividades empresariales de enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general, que no den facturas y cuyos ingresos no excedan anualmente la cantidad de \$ 2.000.000.

4.4.1 QUIENES PUEDEN TRIBUTAR BAJO EL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Podrán tributar bajo este régimen, según el artículo 137 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta las personas físicas que realicen actividades empresariales siempre y cuando:

- a) Que su actividad empresarial de enajenación de bienes o prestación de servicios sea exclusivamente al público en general.
- b) Que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año anterior no hubieran excedido de \$2,000.000.00
- c) Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por este régimen de Pequeños Contribuyentes cuando estimen que sus ingresos no excederán de \$ 2,000.000.00

De esta forma, el artículo 137 párrafo segundo de la Ley del I.S.R. señala que si el primer ejercicio de operaciones es menor de doce meses, deberá calcular si su ingreso de dicho ejercicio no excede la cifra de \$ 2,000.00.00 en doce meses, en el ejercicio siguiente si podrá continuar tributando bajo este régimen.

Por otro lado, los copropietarios que realicen actividades empresariales podrán optar por este régimen cuando:

- a) No lleven a cabo otras actividades empresariales.
- b) Que la suma de los ingresos de todos los copropietarios, sin deducción alguna, no haya excedido en el ejercicio anterior a \$ 2,000.000.00.
- c) Que el ingreso que le corresponde a cada copropietario sin deducción alguna, adicionado por los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el año anterior no hubiera excedido de \$ 2,000.000.00.
- d) Que no dejen de presentar el 15 de febrero la declaración anual informativa de ingresos obtenidos en el ejercicio anterior.

Quedando liberados de presentar esta información, los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal.

Así mismo, quienes obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto bajo este régimen, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas. Además deberán conservar

la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera misma que deberá reunir los requisitos que marca el artículo 29 A del Código Fiscal de la Federación.

4.4.2. QUIENES NO PUEDEN TRIBUTAR BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Según los artículos 137 y 139 fracciones II y VII, de la Ley del I.S.R. no podrán tributar bajo este régimen:

- a) Quienes siendo copropietarios realicen a la vez actividades empresariales diferentes. Tampoco podrán optar por este régimen cuando los ingresos que obtengan en forma individual por la actividad empresarial en el año calendario exceda de \$2,000.000.
- b) Quienes hayan dejado de pagar conforme a este régimen no podrán volver a él en ningún caso. Tampoco podrán entrar a este régimen los contribuyentes que hubieran tributado en el régimen general de actividades empresariales, salvo que lo hubieran hecho hasta por dos ejercicios inmediatos anteriores siempre que estos hubieran comprendido el ejercicio de inicio de actividades y el siguiente y sus ingresos en cada uno de ellos no hubieran excedido de \$2,000.000.
- c) Quienes obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agenda, representación, consignación, distribución o espectáculos públicos.
- d) Quienes obtengan más del 30% de sus ingresos por la enajenación de mercancía de procedencia extranjera, salvo que se apeguen a lo establecido en el artículo 137 de la Ley de I.S.R. que ya ha quedado mencionado.

4.4.3. OBLIGACIONES DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Al igual que todos los contribuyentes, las personas que tributan bajo este régimen deben cumplir con ciertas obligaciones que les impone la ley fiscal, las cuales están contenidas en el artículo 139 de la ley del ISR de la siguiente forma:

1.-Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Utilizando para ello el formato R-1, Solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes y su anexo 6 Registro Federal de Contribuyentes. Personas físicas con actividades empresariales del régimen de pequeños contribuyentes, el cual deberá ser presentado en la administración local de asistencia al contribuyente que corresponda al domicilio fiscal de la persona física, dentro del mes siguiente al día en que inicie operaciones.

Estos documentos, el formato R-1 y su anexo, se presentara ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto sobre la renta. En caso de no existir el citado convenio los pagos se enteraran ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales.

2.- Presentación de avisos de aumento o disminución de obligaciones fiscales.

- a) Quienes inicien actividades en este régimen y ya Essen dados de alta en el Registro Federal de Contribuyentes, deberán presentar aviso de aumento de obligaciones.
- b) Para los que abandonan el régimen. Cuando se deje de pagar el ISR conforme a este régimen fiscal, se deberá presentar aviso de disminución de obligaciones fiscales ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda, dentro del mes siguiente a la fecha en que se de este supuesto.

3.- Conservación de comprobantes.

- a) Deberán conservar los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales por las compras de bienes nuevos de activo fijo que se usen en el negocio, cuando el precio sea superior a \$ 2,000.00.00
- b) Conservar la documentación comprobatoria a que estén obligados de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, por el plazo previsto en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, asimismo , los contribuyentes que con anterioridad a la fecha en que empezaron a tributar en el régimen de pequeños contribuyentes hubieran pagado el ISR conforme: al régimen simplificado, al régimen de recaudación de compras y al régimen de contribuyentes menores. Deberán conservar la documentación comprobatoria a que hayan estado obligados de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, por el plazo previsto en el artículo 30 del CFF, conforme al artículo segundo fracción IX de las disposiciones transitorias de la ley del ISR.

4.- Registros.

- a) De Ingresos Diarios.
- b) Contabilidad del contribuyente que tributaron en los regímenes general a las actividades empresariales y de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, o bien en los regímenes general a las actividades empresariales e intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

5.- Entrega de comprobantes de venta.

- a) Nota de Venta. Entregar a los clientes copias de las notas de venta y conservar originales de dichas notas. Las 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.
- b) Sin embargo es necesario recalcar que una vez que el contribuyente expida uno o más comprobantes con alguno de los requisitos que marca el CFF a partir del siguiente mes que haya expedido estos abandonara el régimen de pequeños contribuyentes.
- c) Máquinas Registradoras. Cuando los contribuyentes utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal podrán dar la copia del comprobante donde aparezca el importe de que se trate.

Sin embargo el Servicio de Administración Tributaria podrá liberar de la obligación de expedir dichos comprobantes tratándose de operaciones menores a \$ 100.00.

6.- Presentación de Declaraciones.

- a). Pagos Provisionales. Los pequeños contribuyentes deberán presentar pagos provisionales bimestrales, y de deberán presentar a mas tardar el día 17 de mes inmediato posterior a aquel en que corresponda el pago. Declaraciones que se determinaran y pagaran conforme a lo dispuesto en los artículos 137 y 138 de la ley del ISR.
- b). Declaración Anual. Es obligatorio para el Pequeño Contribuyente calcular el ISR en forma anual y presentar la declaración en el periodo del mes de abril del año siguiente al ejercicio fiscal.

7.- Erogaciones.

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. 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.

8.- No realizar Actividades a través de Fideicomiso.

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta sección, cambie de sección, deberá, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en los artículos 133 o 134 de la Ley del ISR.

9.-Presentar Declaración Informativa de Ingresos.

Esta declaración informativa se deberá presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior. Con excepción de los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal. (artículo 138 P IV LISR)

4.4.4. CALCULO DEL ISR PARA LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

Para el ejercicio 2005, la mecánica para calcular el impuesto sobre la renta de los pequeños contribuyentes se reformó, por lo que desaparece la disminución de los cuatro salarios mínimos del área geográfica del contribuyente elevados al periodo del pago, por lo que el artículo 138 de la ley del Impuesto Sobre la Renta queda de la siguiente forma:

Artículo 138. las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, por su actividad empresarial, \$ 42,222.22 en el caso de contribuyentes que enajenen bienes o \$ 12,666.66 tratándose de contribuyentes que presten servicios. Cuando perciban ingresos por enajenación de bienes y por la prestación de servicios deberán disminuir el monto que les corresponda de conformidad con su actividad preponderante.

En otras palabras, los contribuyentes que paguen su impuesto conforme al régimen de pequeños a partir del ejercicio 2005 deberán disminuir a sus ingresos la cantidad de:

- a) \$ 42,222.22 si enajena bienes y
- b) \$ 12,666.66 si presta servicios

A la cantidad que resulte se le aplicara la tasa del 2% y el resultado será el ISR a cargo.

En los casos que exista acuerdos de coordinación con las Entidades Federativas y estas establezcan pagos distintos a los mensuales, la cantidad a disminuir se multiplicara por el numero de meses que corresponda el pago.

EJEMPLO:

Si un contribuyente que paga impuesto conforme al régimen de pequeños contribuyentes, y durante el periodo de enero del 2005 obtuvo ingresos por concepto de enajenación de bienes por la cantidad de \$ 80,000, el impuesto sobre la renta lo calculara de la siguiente forma:

| | |
|---|--------------|
| Ingresos totales de enero del 2005 | \$ 80,000.00 |
| (-) Dedución mensual que marca el articulo. 138 | \$ 42,222.22 |
| (=) Base del impuesto | \$ 37,777.78 |
| (x) Tasa del 2% | 2% |
| (=) ISR a cargo del mes de enero del 2005 | \$ 755.55 |

Por lo que el contribuyente deberá pagar la cantidad de \$ 755.55 ante la ventanilla bancaria con la tarjeta tributaria.

Es necesario recordar que en el caso de una persona que presta servicios y que obtiene los mismos \$ 80,000, la cantidad que le corresponde deducir son únicamente \$12,666.66 mensuales. Por lo que su impuesto a pagar será el siguiente:

| | |
|---|--------------|
| Ingresos totales de enero del 2005 | \$ 80,000.00 |
| (-) Dedución mensual que marca el articulo. 138 | \$ 12,666.66 |
| (=) Base del impuesto | \$ 67,333.34 |
| (x) Tasa del 2% | 2% |
| (=) ISR a cargo del mes de enero del 2005 | \$ 1,346.66 |

La cantidad a pagar por concepto de impuesto sobre la renta en el caso de prestación de servicios será la cantidad de \$ 1,346.66.

De los ejemplos anteriores vemos que las personas que enajenan bienes se vieron beneficiadas con la aplicación de la nueva reforma, pues como se puede apreciar su impuesto a pagar es significativamente menor al que pagan las personas que prestan servicios.

Por lo que, la cantidad a pagar por concepto de ISR de personas que enajenan bienes y que prestan servicios, es decir; que pertenecen al mismo régimen es calculado de manera inequitativa y desigual. Por lo que esta mecánica o forma de calcular el impuesto de los pequeños contribuyentes no cumple con uno de los principios constitucionales que es el de equidad, ya que el citado principio se refiere a la igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales, y en el caso de estas personas que enajenan bienes y las que prestan servicios no se está respetando tal principio a pesar de que ambas pertenecen al mismo régimen fiscal.

Nuestros legisladores al aprobar esta reforma, no justifican de manera razonable la aplicación de tan desigual cantidad a deducir para las personas del régimen de pequeños, pues además de beneficiar a las personas que enajenan bienes están contrariando un precepto constitucional que establece la equidad y la proporcionalidad en la imposición de contribuciones.

4.4.5. PARTICIPACIÓN DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.

Para estos contribuyentes, la renta gravable que sirve de base para determinar la participación de utilidades a los trabajadores, se debe calcular multiplicando el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente en el ejercicio, por el factor 7.35.

Su fundamento lo encontramos en el artículo 138 de la LISR que menciona lo siguiente:

Por lo que, para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere 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, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.

La mecánica para la distribución de la P.T.U. será de la siguiente forma:

La mitad de la Participación de las Utilidades a los trabajadores se distribuirá proporcionalmente a los días trabajados por cada trabajador en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda mitad se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados durante el año.

4.5. INEQUIDAD DEL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN LA LEY DEL ISR

El régimen de pequeños contribuyentes señala que pertenecen al mismo las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o que presten servicios, al público en general, y siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial no hubieran excedido en el ejercicio inmediato anterior la cantidad de \$ 2,000.000.00.

Lo que significa que para este régimen fiscal tanto las personas físicas que enajenen bienes y las que prestan servicios tienen los mismos derechos y obligaciones o al menos eso es lo que debería de ser, puesto que si ambas personas físicas se encuentran dentro del mismo régimen es lógico que deben de ser tratadas de la misma forma sin hacer distinción alguna; en otras palabras deben ser tratadas bajo el principio constitucional de equidad.

Para este año 2005, los pequeños contribuyentes ya no calcularán el ISR como lo hicieron el año pasado; es decir, ya no disminuirán cuatro veces el salario mínimo; con la reforma aprobada para este ejercicio los contribuyentes que pertenecen a este régimen disminuirán \$42,222.22 si enajenan bienes y \$12,666.66 si prestan servicios, al resultado que obtengan le aplicarán la tasa del 2%; y lo que resulte será su impuesto a pagar.

Podemos ver que con la reforma aprobada, el máximo principio de equidad no ha sido respetado por nuestros legisladores al imponer cantidades desiguales para personas iguales que, obviamente pertenecen al mismo régimen fiscal.

Al estudiar los principios constitucionales que rigen a las contribuciones encontramos entre otros al principio de equidad y señalamos que se encuentra establecido en nuestra Constitución en el artículo 31 fracción IV misma que señala que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas conforme lo dispongan las leyes y mencionamos también, que la equidad significa, que todas aquellas personas físicas que se encuentran en la misma circunstancia contributiva deben pagar el mismo monto; es decir, si dos o mas personas obtienen similares ingresos deben contribuir con la misma cantidad.

La equidad, etimológicamente significa igualdad, pero esta igualdad debe entenderse en el sentido jurídico, es decir, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, dentro de un plano socioeconómico.

Debemos tener en cuenta que, la equidad desde tiempo de Aristóteles ha sido estimada como el enderezamiento, o rectificación, de lo justo legal; es decir, la equidad no esta por encima de la justicia, sólo esta por encima de la justicia escrita, la justicia que hace el hombre.

Este mismo filósofo, afirmaba que, la equidad es la rectificación de la ley cuando se muestra insuficiente por su carácter universal, pues la equidad es generalmente singular e implica el trato justo a un individuo o una circunstancia en particular, en nuestro caso la circunstancia es la adecuación de toda aquella persona que presta servicios o que enajena bienes y además su ingreso no rebasa los \$2,000.000 anuales; es decir que pertenece al régimen de pequeños contribuyentes.

Por lo que, la equidad debe servir para enderezar una ley al camino de la justicia, pues la ley al ser de carácter general a veces de muestra ser imperfecta o de difícil aplicación a casos particulares, y la equidad interviene para juzgar, no a la justicia sino a la ley que impone el hombre, pues como hemos dicho la equidad jamás estará por encima de la justicia natural.

Ahora, la equidad deber servir también para interpretar de modo correcto la ley, precisamente de acuerdo con la verdadera voluntad del legislador.

Lo anterior significa que la naturaleza de la equidad, es corregir e interpretar un a ley cuando ésta omite algo a raíz de su universalidad o intenta salir del camino de la justicia.

La equidad en concepciones modernas, es asimilada a la justicia tal como era concebida siglos antes de Cristo y ello nos lleva a pensar que la equidad debe tener plena vigencia y más aún en materia tributaria.

De este modo, si la equidad significa igualdad, en el sentido de que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales; y además es considerada como acepción de justicia, entendemos que estos significados deben tener aplicación en materia tributaria, pues ese era el fin de nuestros antiguos legisladores

Por lo que el régimen de pequeños contribuyentes debe gozar de este sencillo y valioso concepto que es la equidad.

No debemos olvidar que las circunstancias que, son tomadas en cuenta para determinar la imposición de una contribución no siempre serán las mismas, pero tampoco debemos olvidar que sea la época que sea éstos impuestos deben apegarse siempre al principio de equidad.

Pues, si la Constitución señala a la equidad como un principio es porque engloba la preocupación de nuestros antiguos legisladores porque la economía de los gobernados no se vea afectada por la imposición de contribuciones ruinosas.

En este sentido, al ser el Impuesto Sobre la Renta uno de los principales ingresos del Estado sino es que el más importante es necesario que reúna los principios constitucionales de equidad que nuestra propia ley marca para así poder dar seguridad económica y jurídica a los gobernados.

Esta imposición de cantidades desiguales para personas iguales causa una lesión a los intereses de las personas que prestan servicios, además de que como veremos en ejemplos posteriores esta reforma sólo beneficia a las personas que enajenan bienes.

Para ilustrar mejor la diferencia que existe entre las personas que enajenan bienes y las que prestan servicios veremos los siguientes cuadros.

DETERMINACION DEL ISR DE REPECOS. ENAJENACION DE BIENES

| INGRESO MENSUAL | EXENCION MENSUAL | DIFERENCIA | TASA | IMPUESTO |
|-----------------|------------------|------------|------|----------|
| 5,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 10,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 20,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 30,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 35,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 45,000.00 | 42,222.22 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 55,000.00 | 42,222.22 | 12,777.78 | 2% | 255.55 |
| 80,000.00 | 42,222.22 | 37,777.78 | 2% | 755.55 |
| 100,000.00 | 42,222.22 | 57,777.78 | 2% | 1,155.55 |

El cuadro anterior representa la forma en que deben calcular el ISR las personas que preponderantemente enajenan bienes y que presentan sus declaraciones en forma mensual, según el artículo 138 de la ley del impuesto sobre la renta.

DETERMINACION DEL ISR DE REPECOS. PRESTACION DE SERVICIOS

| INGRESO MENSUAL | EXENCION MENSUAL | DIFERENCIA | TASA | IMPUESTO |
|-----------------|------------------|------------|------|----------|
| 5,000.00 | 12,666.66 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 10,000.00 | 12,666.66 | 0.00 | 2% | 0.00 |
| 20,000.00 | 12,666.66 | 7,333.34 | 2% | \$146.66 |
| 30,000.00 | 12,666.66 | 17,333.34 | 2% | 346.66 |
| 35,000.00 | 12,666.66 | 22,333.34 | 2% | 446.66 |
| 45,000.00 | 12,666.66 | 32,333.34 | 2% | 646.66 |
| 55,000.00 | 12,666.66 | 42,333.34 | 2% | 846.66 |
| 80,000.00 | 12,666.66 | 67,333.34 | 2% | 1,346.66 |
| 100,000.00 | 12,666.66 | 87,333.34 | 2% | 1,746.66 |

Este ejemplo, representa la forma y la cantidad que deben pagar las personas físicas que presten servicios profesionales según el mismo artículo 138 de la ley en cuestión.

De los ejemplos anteriores, podemos ver que mientras las personas que prestan servicios y obtienen menos ingresos pagan más contribuciones y las que enajenan bienes y obtienen mas ingresos pagan menos, lo que se traduce en una inequidad para este régimen de pequeños contribuyentes.

Obviamente quienes se vieron beneficiados con las modificaciones fueron los contribuyentes que enajenan bienes, pues su impuesto a pagar es significativamente inferior al que pagan las personas que prestan servicios.

Si decimos, que la equidad significa que todo contribuyente que se encuentre en las mismas condiciones de ingresos deben pagar lo mismo, es lógico que todos aquellos que se encuentren en la misma hipótesis normativa que marcan nuestras leyes fiscales deben contribuir con el fisco en la misma proporción y en la forma que lo hacen los demás que pertenecen al mismo régimen.

Todo impuesto afecta directamente la economía del sujeto pasivo o contribuyente, por lo que este no debe estar sujeto a arbitrariedades, es indispensable que sea equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Estado y en consecuencia, se mantiene vigente principio de justicia

En consecuencia, nosotros consideramos inequitativas estas deducciones aplicables al régimen de pequeños contribuyentes porque se esta lesionando una garantía que nos pertenece a nosotros los gobernados, pues la equidad reclama igualdad y justicia, más no un beneficio para una parte de los contribuyentes y una carga para otros.

En épocas pasadas, la equidad se tenía que hacer valer cuando la ley se mostraba imperfecta e injusta y su objetivo era enmendar esa ley, enderezarla hacia la justicia, en la actualidad la equidad esta claramente establecida en una ley y es un verdadero descuido por llamarlo así, que nuestros legisladores impongan un trato diferente para personas que son iguales ante la ley por encontrarse en las mismas circunstancias tributarias.

Estas nuevas disposiciones aplicables a los pequeños contribuyentes resultan inequitativas por que no se esta dando un trato justo e igual a personas que se han encuadrado en la hipótesis normativa de nuestra ley fiscal y que, por ese simple hecho debería ser tratadas en igualdad de condiciones y no discriminar a las que prestan un servicio profesional.

Es inequitativo porque no sólo se están estableciendo cantidades diferentes a disminuir, sino que además existe una diferencia bastante considerable entre estas dos personas: las que prestan un servicio y las que enajenan bienes, beneficiando por obviedad de razones a estas últimas.

En este sentido, si el gobernado esta proporcionando una parte de la riqueza al Estado para sufragar gastos públicos la federación éste tiene la obligación de velar porque las contribuciones no sean arbitrarias ni ruinosas y sean las mínimas posibles para no afectar la economía de los contribuyentes que en primer instancia son quienes se encargan de proporcionar la riqueza a la Federación a la que pertenecen.

Y, si el individuo es considerado como el motor de la vida social y económica y el verdadero creador de la riqueza pública, el gobierno esta obligado a respetar como mínimo los principios que marca la constitución al momento de establecer el monto a pagar de las contribuciones, tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta que al encontrarse establecido en una ley cuenta con el requisito de legalidad, sin embargo eso no es suficiente para garantizar que los pequeños contribuyentes no sufrirán un detrimento en su patrimonio por la imposición tan inequitativa de exenciones tan diferentes entre unas y otras personas que pertenecen al mismo régimen.

La lesión al principio de equidad constituye una violación a esta garantía aún cuando no se encuentre establecido dentro de las garantías individuales que consagra nuestra Carta Magna.

Pues, como afirma Arturo de la Cueva "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 la hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas..."⁵⁰

⁵⁰ Ob cit. p 278.

Por lo que, la imposición inequitativa de contribuciones para personas que pertenecen al mismo régimen constituye una violación, más aún porque no cuenta con un apoyo legal, y en consecuencia debe considerarse lesivo a nuestro régimen constitucional, sea cual sea el pretexto con que pretenda justificársele.

Toda ley tributaria antes de establecer una contribución debe tener en cuenta que no puede establecer contribuciones de manera arbitraria, pues siempre debe apegarse a lo establecido en nuestra Ley Suprema, y en consecuencia, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales siguiendo el principio de marca la postura aristotélica que encierra a su vez un postulado de justicia social.

Esta imposición tan inequitativa además de violar un principio fundamental en materia de impuestos trae como consecuencia que los contribuyentes se vean obligados a recurrir a algún recurso para hacer valer las garantías que la misma ley le otorga y lo que menos queremos es llenar a los juzgados y tribunales con recursos en materia fiscal o administrativa que bien pudieron evitarse con una debida aplicación en la imposición de las contribuciones, por parte de nuestro Congreso de la Unión.

Por último, la equidad es un derecho que todo contribuyente debe de gozar puesto que las contribuciones son generales, es decir, no esta dirigida a una persona en especial, sino va dirigida a aquellas que se encuadren en la hipótesis normativa de nuestras leyes fiscales, por lo que las personas que se adecuen a la hipótesis que marca el régimen de pequeños contribuyentes deben ser tratadas de igual forma y no hacer distinciones entre personas que pertenecen al mismo régimen aplicándoles distintas cantidades a disminuir, pues ello implica el descontento de los contribuyentes que pueden optar por la evasión fiscal o la interposición de recursos, (en el menor de los casos) por ser una ley que lesiona y viola las garantías de los contribuyentes que pertenecen a este régimen de pequeños.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Consideramos que, el Estado Mexicano como organización política que es, necesita de una fuente de ingresos para hacer frente a los enormes gastos públicos que realiza anualmente y esa fuente de ingresos debe provenir principalmente de los contribuciones y en particular de los impuestos que son proporcionados por los contribuyentes.

SEGUNDA.- Por ser los impuestos la principal fuente de ingresos es necesario que sean establecidos conforme lo dispongan las leyes fiscales y respetando los principios constitucionales que rigen a éstas.

TERCERA.- Las contribuciones tienen su fundamento Constitucional de las contribuciones se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV, el cual señala la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

CUARTA.- No sólo los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, los extranjeros están obligados al pago de contribuciones conforme al artículo 1° de la Ley del ISR.

QUINTA.- La ley del impuesto sobre la renta señala las personas que están obligadas al pago de este impuesto, además de establecer la forma en que deben calcular y pagar este.

SEXTA.- Para nosotros, el impuesto sobre la renta es toda contribución federal, directa, ordinaria y personal, que deben pagar las personas físicas y morales respecto de los ingresos que obtengan de una fuente de riqueza o establecimiento permanente o fijo en territorio nacional.

SEPTIMA.- Toda persona física y moral que paga impuesto sobre la renta puede restar a sus ingresos deducciones autorizadas para luego calcular el ISR a cargo.

OCTAVA.- Para nosotros, el régimen intermedio es una rama del régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, por lo tanto el contribuyente deberá cumplir con todas las obligaciones de ese régimen, excepto aquellas que fueron sustituidas por las obligaciones exclusivas de este régimen intermedio.

NEVENA.- Los pequeños contribuyentes son aquellos que realizan actividades empresariales de enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general, que no den facturas y cuyos ingresos no excedan anualmente la cantidad de \$ 2.000.000.

DECIMA.- El cálculo del ISR es inequitativo en el régimen de pequeños contribuyentes, pues mientras las personas que enajenan bienes pueden deducir \$ 42,222.22 las que prestan servicios sólo pueden restar a sus ingresos la cantidad de \$ 12,666.66.

DECIMA PRIMERA.- La equidad ha sido estimada en la antigüedad como el enderezamiento, o rectificación, de lo justo legal; es decir, la equidad no esta por encima de la justicia, sólo esta por encima de la justicia escrita, la justicia que hace el hombre; por lo que la equidad y la justicia eran considerados como términos iguales. Esta igualdad debe entenderse en el sentido jurídico, es decir, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, dentro de un plano socioeconómico, por lo que la aplicación de la nueva reforma para los pequeños contribuyentes, rompe con estos elementales principios de equidad y justicia. Equidad que debe respetarse por emanar del principio de legalidad señalado en la Constitución y que rige a las contribuciones. Y porque no es justo que unas personas que ganan lo mismo que otras que pertenecen a mismo régimen se vean obligadas a pagar más contribuciones.

La imposición inequitativa de contribuciones para personas que pertenecen al mismo régimen constituye una violación, más aún porque no cuenta con un apoyo legal, y en consecuencia debe considerarse lesivo a nuestro régimen constitucional, sea cual sea el pretexto con que pretenda justificarsele.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. Derecho Administrativo Especial. Volumen I. Tercera Ed. Porrúa. México. 2001.

CARDENAS PEÑA, Carmen. Pago de Impuestos en Español 2005. Rocar. México. 2005.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II. Iure Editores. México. 2001.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Lecciones de Practica Contenciosa en Materia Fiscal. Colección de Textos Jurídicos Universitarios. México. 2004.

DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal. Porrúa. México. 2000.

DE PINA, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano. Porrúa México. 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Publicas Mexicanas. "Los Impuestos". Trigésima Primera Ed. Porrúa. México. 2003.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Cuadragésima Primera Ed. Porrúa. México. 2001.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. M Derecho Financiero. Depalma Ed. Argentina. 1976.

J. KAYE, Dionisio y Christian Kaye Trueba. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Themis. México. 2004.

LUNA GUERRA, Antonio. Régimen de Pequeños Contribuyentes. Taxxx. México. 2005.

LUNA GUERRA, Antonio. Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales. Taxxx. México. 2005.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Nociones de Política Fiscal. Segunda Ed ECASA. México. 2000.

MARTINEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo. Primer Curso. . Colección Textos Jurídicos Universitarios. México. 2002.

MARTINEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo. Segundo Curso. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México. 2000.

PEREZ CHAVEZ, José y otros. Actividades Empresariales Personas Físicas. "Régimen Intermedio". Tomo V. Cuarta Ed. Taxxx Editores. México. 2005.

PEREZ CHAVEZ, José y otros. Manual para Pequeños Contribuyentes. Tomo I. Décima Ed. Taxxx Editores. México. 2005.

PEREZ CHAVEZ, José y otros. Taller de Practicas Fiscales. Décima Quinta Ed. Taxxx Editores. México. 2005.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Ed. Colección Textos Jurídicos Universitarios. México. 2001.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Porrúa. México. 2000.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Primer Curso de Derecho Administrativo. Porrúa. México. 2000.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo Curso. Vigésima Ed. Porrúa. México. 2000.

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Décima Primera Edición Primera Reimpresión. ISEF. 2005.

Código Fiscal de la Federación. Vigésima Novena Edición. ISEF. México. 2005.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Trigésima Primera. Edición. México. 2005.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Vigésima Novena Edición. ISEF. México. 2005.

Ley de Ingresos de la Federación. Trigésima Primera Edición. SISTA. México. 2005.