



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

“LA PROBLEMÁTICA DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE
LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS
PROFESIONALES Y SALARIOS, CON RESPECTO AL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO. APORTACIÓN PARA SU ESCLARECIMIENTO”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :
ANGÉLICA MARTÍN MARTÍNEZ

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

MÉXICO, 2007





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

*A mi Dios Jehová,
por permitirme vivir,
por protegerme,
por estar siempre a mi lado.*

*A mi papito
por ser un hombre extraordinario,
por guiar mi vida,
por darme todo lo que necesito,
por todo el esfuerzo y sacrificio que has hecho por mi.*

*A mi mamita
que es el ser más maravilloso del mundo
por su cariño y comprensión,
por estar junto a mi en los momentos más difíciles.*

*A mi hermano Luis,
por ser mi ejemplo,
por tus consejos,
por estar siempre conmigo;
que fácil fue todo con tu apoyo.*

*A mi hermanito Jaime,
por ser mi fuente de alegría,
por abrazarme y hacerme sentir querida.*

*A la UNAM,
por darme el conocimiento para poder enfrentarme a la vida,
por albergarme dentro de sus aulas,
por dejarme conocer aún más .*

*A todos mis maestros,
que con su dedicación y constancia
que hicieron posible mi formación
que con su generosidad me transmitieron su conocimiento.*

*A mi asesor
por ser tan paciente
por dedicarme tanto de su tiempo
por ser como es, gracias.*

*A todos mis amigos y amigas
que estuvieron conmigo cuando los necesite
por ayudarme a no sentirme ajena en esta gran ciudad.*

Y a todos aquellos que intervinieron en mi formación directa e indirectamente, mil gracias.

**LA PROBLEMÁTICA DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS
CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y
SALARIOS, CON RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. APORTACIÓN PARA SU
ESCLARECIMIENTO.**

	ÍNDICE	Pág.
INTRODUCCIÓN	.	
CAPÍTULO I	CONCEPTOS BÁSICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS	
	OBLIGACIONES FISCALES.	
1.1. La obligación	.	1
1.1.1. Civil	.	2
1.1.2. Fiscal	.	4
1.2. Obligación jurídica tributaria	.	5
1.2.1. Sustantiva	.	7
1.2.2. Formal	.	8
A) Hacer	.	8
B) No Hacer	.	8
C) Tolerar	.	9
1.3. Sujetos de la obligación tributaria	.	9
1.3.1. Sujeto activo	.	10
1.3.2. Autoridad fiscal	.	11
1.3.3. Acreedor	.	11
1.3.4. Sujeto pasivo	.	12
1.3.5. Deudor	.	13
1.4. Contribuyente	.	13
1.4.1. Persona moral	.	14
1.4.2. Persona física	.	15
1.5. Medios Electrónicos	.	15
1.5.1. Tarjeta tributaria	.	15
1.5.2. Internet	.	16
1.5.3. DeclaraSAT	.	16
1.5.4. Documentos Electrónicos Múltiples (DEM)	.	17
1.5.5. Declaración Informativa Múltiple (DIM)	.	18
1.5.6. Clave CIEC y FEA	.	18

CAPÍTULO II LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y SALARIOS

2.1. Persona Física	20
2.1.1. Por servicios profesionales	21
A) Impuesto sobre la Renta	27
1. Solicitud de inscripción en el RFC	28
2. Tipo de contabilidad	30
3. Comprobantes fiscales	32
4. Conservar la contabilidad	34
5. Declaración Anual	38
6. Retenciones	48
B) Impuesto al Valor Agregado	51
1. Exenciones por prestación de servicios	53
2. Sujetos	54
3. Base gravable	54
4. Momento de causación del impuesto	54
5. Impuesto acreditable	55
6. Pago mensual, fechas de presentación	59
2.1.2. Otros trámites fiscales	61
A) Inscripción al RFC	61
B) Cédula de Identificación Fiscal (CIF)	62
1. Requisitos para las personas físicas	62
2. Requisitos para las personas morales	64
C) Avisos al RFC	66
1. Apertura de establecimiento	66
2. Cierre de establecimiento	67
3. Cambio de domicilio fiscal	67
4. Suspensión de actividades	68
5. Reanudación de actividades	68
6. Aumento de obligaciones fiscales	69
7. Disminución de obligaciones	69
8. Asalariados que aumentan obligaciones fiscales	69
9. Apertura de sucesión	70
10. Cancelación por liquidación de la sucesión	71
11. Cancelación por defunción	71
12. Cambio de denominación y razón social	71
13. Cambio de nombre	71
D) Inscripción y avisos al RFC a través de Internet	72
2.1.3. Por Salarios	74
A) Impuesto sobre la Renta	74
1. Ingresos exentos	75
2. Obligaciones del patrón	78
3. Obligaciones del trabajador	80
2.2. Persona Morales	81
2.2.1. Sociedades con fines lucrativos	81

A) Impuesto sobre la Renta	82
1. Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes	82
2. Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación	83
3. Facturación de los ingresos	85
4. Registro de bienes con deducción inmediata	85
5. Declaraciones de clientes, proveedores, retenciones, donativos y pagos a residentes en el extranjero y a autoridades	85
6. Expedir comprobantes	86
7. Presentar Información de retenciones	86
8. Formular estados financieros y levantar inventario	86
9. Presentar Declaración Anual	87
10. Declaración de los préstamos recibidos en el extranjero	87
11. Presentar información en dispositivos magnéticos	88
12. Plazo para presentar información de los que les retuvieron	88
13. Llevar un registro de títulos valor emitidos en serie	88
14. Conservar documentación comprobatoria	89
B) Impuesto al Valor Agregado	89
1. Llevar contabilidad y separar de las operaciones las distintas tasas de IVA	90
2. Dar comprobantes donde se traslade por separado el IVA	90
3. Datos que se anotarán al reverso del comprobante	91
4. Cuando el pago es en una sola exhibición	91
5. Expedir comprobantes con la leyenda impuesto retenido	91
6. Presentar una sola declaración cuando se tuvieran varios establecimientos	92
7. Expedir constancias por retenciones	92
8. Presentar aviso de las retenciones a las autoridades fiscales	92
9. Proporcionar Información del IVA en las declaraciones	92
2.2.2. Sociedades con fines no lucrativos	92
A) Impuesto sobre la Renta	93
1. Determinar el remanente y su excepción	97
2. Calcular el remanente distribuible	97
3. Determinar el ISR cuando haya remanente distribuible	98
4. Presentar constancia de remanente distribuible	98
5. Llevar sistemas contables conforme al CFF	98
6. Expedir comprobantes	99
7. Presentar declaraciones	99
8. Proporcionar constancias y retener el ISR correspondiente	99
9. Presentar declaración anual	99

CAPÍTULO III CAUSAS QUE PROVOCAN LA NO TRIBUTACIÓN Y LOS PRI- CIPIOS TRIBUTARIOS

3.1. Causas de la no tributación	102
----------------------------------	-----

3.1.1. Terrorismo Fiscal	102
A) En la Ley	103
B) Con los Legisladores	104
3.1.2. Ambigüedad y oscuridad en la Ley	104
A) Código Fiscal de la Federación	105
B) Ley del Impuesto sobre la Renta	106
C) Ley Impuesto al Valor Agregado	107
3.1.3. Exceso de Requisitos o formalidades	107
A) En la Ley	108
B) En los formatos	108
3.1.4. El cumplimiento de la Ley y su onerosidad	110
3.2. Los Principios Tributarios que deben de observarse	111
3.2.1. Los Principios Tributarios	111
A) Principio de igualdad	111
B) Principio de certidumbre	112
C) Principio de comodidad	112
D) Principio de economía	113
3.2.2. Principios Constitucionales	113
A) Principios de legalidad	114
3.2.3. Principios Institucionales	115
A) Visión del SAT	116
B) Objetivos del SAT	116
C) Políticas del SAT	121
3.4. Recapitulación del problema y solución	122
CONCLUSIONES	125
BIBLIOGRAFÍA	131

INTRODUCCIÓN

El impuesto, es el gravamen en dinero, bienes o servicios, que impone una autoridad legislativa sobre la persona o la propiedad. Durante mucho tiempo se han utilizado diversos tipos de impuestos para el mantenimiento de los servicios del gobierno y de los funcionarios públicos.

El tributo, peaje, diezmo, capitación, llámese como se llame, al fin y al cabo es el impuesto y se tiene que recaudar de una u otra forma. Desde la antigüedad ha sido un problema la recaudación y la contribución, ya que por lo general éstas eran excesivas y bastante elevadas que, hasta en ocasiones, las personas se veían obligadas a pedir préstamos o vender todo lo que poseían con el único fin de pagar.

Durante mucho tiempo y hasta en la actualidad estamos resentidos por causa del pago de los impuestos, no sólo debido a la corrupción, sino también por la falta de información para llevar a cabo la tributación.

Cabe mencionar que desde la antigüedad, a las personas que se dedicaban a recaudar impuestos se les tenía en muy poca estima, pues a menudo exigían un impuesto mayor del fijado; de ahí su mala fama. A los recaudadores se les tenía rencor, porque los consideraban los causantes de las altas contribuciones. En la actualidad sucede algo similar, los contribuyentes han desarrollado temor, aversión y hasta cierto punto rencor hacia los recaudadores de impuestos.

Quién no ha escuchado la frase: “paguen a César las cosas del César” (o a las autoridades); todos sabemos que si nos piden impuesto hay que dar dicho impuesto y si nos piden tributo hay que dar dicho tributo; podríamos considerarlo como un mandato y si no lo queremos tomar así, digamos simplemente que es una obligación.

El artículo 31, en su fracción IV, Constitucional, menciona que todos los mexicanos tenemos la obligación de contribuir para los gastos públicos. Seguramente la mayoría de nosotros nos encontramos inmersos en el dilema de, ¿qué son las contribuciones?, ¿cuáles son las obligaciones?, ¿cómo sabemos si estamos haciendo lo correcto para el cumplimiento de las obligaciones fiscales?, ¿cómo saber que si estamos cumpliendo con lo que la SHCP y el SAT requieren?, ¿cómo ir al paso de la tecnología, si en la actualidad muchos de los trámites se realizan por Internet? Bueno, estas preguntas e innumerables cuestionamientos surgen cuando las autoridades fiscales nos mencionan que tenemos que cumplir con nuestras obligaciones, y no nos queda más que caer en la desesperación y finalmente en el no cumplimiento de nuestras obligaciones. Tan sólo oír estos términos, causa cierto pavor, puesto que la mayoría de nosotros sabemos que somos contribuyentes, pero no sabemos cuáles son nuestras obligaciones fiscales. Es por esta razón que en la actualidad se ha creado la corriente que denominaremos “Terrorismo Fiscal”, ya que ante el desconocimiento de las obligaciones fiscales, los contribuyentes optan por evadir tales responsabilidades ante el fisco.

También es bueno hacer hincapié que hay personas que conocen de leyes y libros, pero, son una minoría, y aún así, se enfrentan a un grave problema, a saber: la ley es oscura y en ocasiones ambigua, lo que quiere decir, que aunque una persona tenga conocimientos legales y de contabilidad, no logran esclarecer las dudas.

Es por eso y más razones, que en este trabajo se abordarán aspectos que, creemos, serán de gran ayuda para el esclarecimiento de nuestras dudas.

En el capítulo primero que se llama: “conceptos básicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales”, mencionaremos conceptos fundamentales, tales como: qué es una obligación, quiénes son sujetos de las

obligaciones tributarias, quién es un contribuyente, y también los medios electrónicos que se requiere de su utilización para el cumplimiento de sus obligaciones.

En el capítulo segundo titulado: “las obligaciones fiscales del régimen de servicios profesionales y salarios”, se analizará, del régimen de personas físicas, los servicios profesionales y el de salarios y todo lo relacionado con sus obligaciones con lo relativo al Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado y otros trámites fiscales que se requieren. Y a grandes rasgos mencionaremos lo relacionado a las obligaciones fiscales de las Personas Morales con fines lucrativos y los no lucrativos.

Y en el capítulo tercero: “lo denominamos causas que provocan la no tributación y los principios tributarios”, en donde se considerará lo que ha provocado la oscuridad y la ambigüedad en la Ley y como el exceso de los requisitos y multitud de formalidades llevan al incumplimiento de las obligaciones fiscales y provocan el terrorismo fiscal en los contribuyentes.

Se utilizarán en el desarrollo del tema los métodos siguientes: deductivo; con este método que va de lo general a lo particular, es decir, partiremos de datos generales aceptados como valederos, para deducir por medio del razonamiento lógico varias suposiciones, lo que permitirá que lleguemos a una determinación de cómo se debe de cumplir con las obligaciones fiscales; y el analítico; este método consiste en desarticular, separar, clasificar, por lo tanto, se trata de desmembrar un todo para observar sus causas, la naturaleza y efectos, esto nos llevará a un buen entendimiento del tema de las obligaciones tributarias.

CAPÍTULO I CONCEPTOS BÁSICOS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Para adquirir conocimiento de las obligaciones fiscales es necesario tener presente algunos conceptos fundamentales que son necesarios para el cumplimiento de las obligaciones.

1.1. LA OBLIGACIÓN

La obligación es una figura que ha existido siempre; surgió una vez que la humanidad empezó a existir; decimos esto porque sin duda, desde el principio los seres humanos tenían la obligación de proteger y de alimentar a su familia y, pasando el tiempo, estas obligaciones no sólo se limitaron a la familia sino que posteriormente hubieron quienes quisieron dominar a otros y bajo este dominio se les obligaba a cumplir con tributos y obediencia.

Debido a la importancia de la obligación y como se ve inmersa en cada aspecto de nuestra vida, se dará un panorama de lo que es esta figura, y aunque nuestro tema no trata de las obligaciones en general, sí es necesario comprender qué entendemos por ésta.

Ahora bien, etimológicamente el término obligación proviene del latín “*obligare* que significa ligar, atar”¹; también se puede emplear esta palabra “en el sentido jurídico de garantizar”,² como Álvaro D’ors la utiliza.

En este sentido, la obligación se ha conceptualizado de forma amplia como: “LA NECESIDAD JURIDICA DE CUMPLIR VOLUNTARIAMENTE UNA PRESTACION

¹ PADILLA SAHAGÚN, Gumesindo, *Derecho Romano*, Ed. Mac Graw Hill, 3ª ed., México, 2004, p. 126.

² D’ORS, Álvaro, *Derecho Privado Romano*, Ed. Eunsa, 8ª ed., Pamplona, 1991, p.348.

DE CARÁCTER PATRIMONIAL (PECUNIARIO O MORAL), A FAVOR DE UN SUJETO QUE EVENTUALMENTE PUEDE LLEGAR A EXISTIR O A FAVOR DE UN SUJETO QUE YA EXISTE”³.

También a la obligación se le conceptualiza en sentido estricto; para su efecto jurídico es: “LA NECESIDAD JURIDICA DE MANTENERSE EN APTITUD DE CUMPLIR VOLUNTARIAMENTE UNA PRESTACIÓN DE CARÁCTER PATRIMONIAL (PECUNIARIA O MORAL), A FAVOR DE UN SUJETO QUE EVENTUALMENTE PUEDA LLEGAR A EXISTIR, Y SI EXISTE, ACEPTAR”⁴.

Como observamos, hay diversas definiciones de lo que es una obligación, pero véase por donde se vea, se habla del cumplimiento de ésta.

Cabe mencionar que existen distintos tipos de obligaciones, tales como las civiles y las fiscales; estas últimas son los que nos interesan. A continuación trataremos las civiles.

1.1.1. CIVILES

Todo acto o actividad humana tiene que ver con obligaciones, y en este caso las civiles son muy comunes puesto que se contraen en todo momento, ya que “Las obligaciones civiles son aquellas que generan acción, por lo que si el deudor no cumple con ellas, el acreedor tiene la posibilidad de ir a los tribunales para demandar su cumplimiento, ya que entre los sujetos que intervienen se crea una relación obligatoria y son sancionadas por el derecho en caso de no cumplirse”⁵.

También se define la obligación civil como: “La relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual una de ellas (llamada deudor), queda sujeta para otra

³ GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, 11ª ed. México, 1996, p.46.

⁴ Ibidem. p. 47.

⁵ SANROMAN ARANDA, Roberto, *Derecho de las Obligaciones*, Ed. Mac Graw Hill, 3ª ed., México, 2006, p. 202.

(llamada acreedor), a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor”⁶.

A continuación daremos un listado que nos ayudará a comprender cómo se clasifican las obligaciones civiles, según Roberto Sanromán:

Las obligaciones civiles en relación con los sujetos: se darán de forma mancomunada y solidaria. La mancomunada según el artículo 1984 del Código Civil Federal (CCF) menciona que se da: “Cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad”. Por otra parte, “Las obligaciones solidarias existen cuando en una obligación se presentan varios deudores o acreedores, y cada acreedor puede exigir el cumplimiento íntegro del objeto, y cada deudor debe de pagar todo ese objeto de la prestación debida”.⁷

Las obligaciones en relación con el objeto: hay obligaciones *divisibles e indivisibles*; las primeras se observan “cuando la prestación se puede cumplir por parcialidades sin alternativa en su esencia; y la indivisibilidad en una obligación se da cuando las prestaciones deben ser cumplidas por entero”⁸. También se contemplan *las obligaciones conjuntivas* y el artículo 1961 del CCF define a éstas de la siguiente manera: “El que se ha obligado a diversas cosas o hechos conjuntamente, deben dar todas las primeras y prestar todos los segundos”, y *las obligaciones alternativas* de acuerdo al artículo 1963 del CCF dispone que: en “las obligaciones alternativas la elección corresponde al deudor, si no se ha pactado otra cosa”. Y por último *las obligaciones facultativas*, que “son aquellas en las que el deudor al momento de originarse la obligación queda facultado para sustituir el objeto”⁹.

⁶ DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, 24ª ed., México, 1997, p. 385.

⁷ SANROMÁN ARANDA, Roberto, Ob. cit., p.204.

⁸ Ibidem. p. 206.

⁹ Ibidem, p. 210.

Modalidades de las obligaciones: mencionaremos algunas de las modalidades en las que suelen presentarse las obligaciones. Como primera modalidad abordaremos *la obligación condicional*, de la cual encontramos su concepto en el artículo 1938 del CCF, donde se menciona que: “la obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto”. Por otra parte, en el artículo 1953 se contempla a *la obligación a plazo* la denomina de la siguiente manera: “Es obligación a plazo aquella que para cumplimiento se ha señalado un día cierto”, así que la obligación a plazo, tiene como característica, el tener un día específico para su cumplimiento.

1.1.2. FISCAL

A la obligación fiscal también se le conoce como obligación tributaria y a ésta se le define como:

“ a) Una obligación de derecho público.

b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.

c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.

d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjuntos o solidariamente con éstas.

e) Tiene por objeto una prestación tributaria.

f) Tiene su fuente jurídica en la ley, y

g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos”¹⁰.

Así define Carrasco Iriarte a la obligación tributaria: Como observamos, nos mencionan los elementos que intervienen en la obligación tributaria, lo que nos lleva a una conclusión de que teniendo como sujeto activo o acreedor al Estado y

10 CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed. Oxford, México, 1998, p. 353.

como sujeto pasivo al deudor, se tiene la obligación de contribuir ya sea en dinero o en especie.

Hay diversas causas por las que surge una obligación tributaria: “proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del *Jus imperium* que le es propio, determina qué hechos y situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones, lo cual constituye el ejercicio de lo que se ha denominado (...) poder fiscal.”¹¹

Lo anterior es la principal causa por la que se establecen las contribuciones, puesto que el Estado requiere de recursos económicos para sufragar los gastos públicos y la forma de obtenerlos es que algún sujeto realice alguna situación que genere alguna obligación fiscal prevista por la ley.

1.2. OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La obligación tributaria tiene su nacimiento en la ley; por ello, podemos deducir que hay un vínculo entre los sujetos que caen dentro del supuesto de obligados y la disposición sostenida por la ley. Es por ello que nos atrevemos a decir que esto es; una obligación jurídico tributaria, porque hay una relación inseparable entre lo jurídico y lo tributario. Por ejemplo, la potestad que tiene el Estado como autoridad tributaria, se materializa mediante un proceso legislativo y como bien sabemos este proceso se basa en la ley.

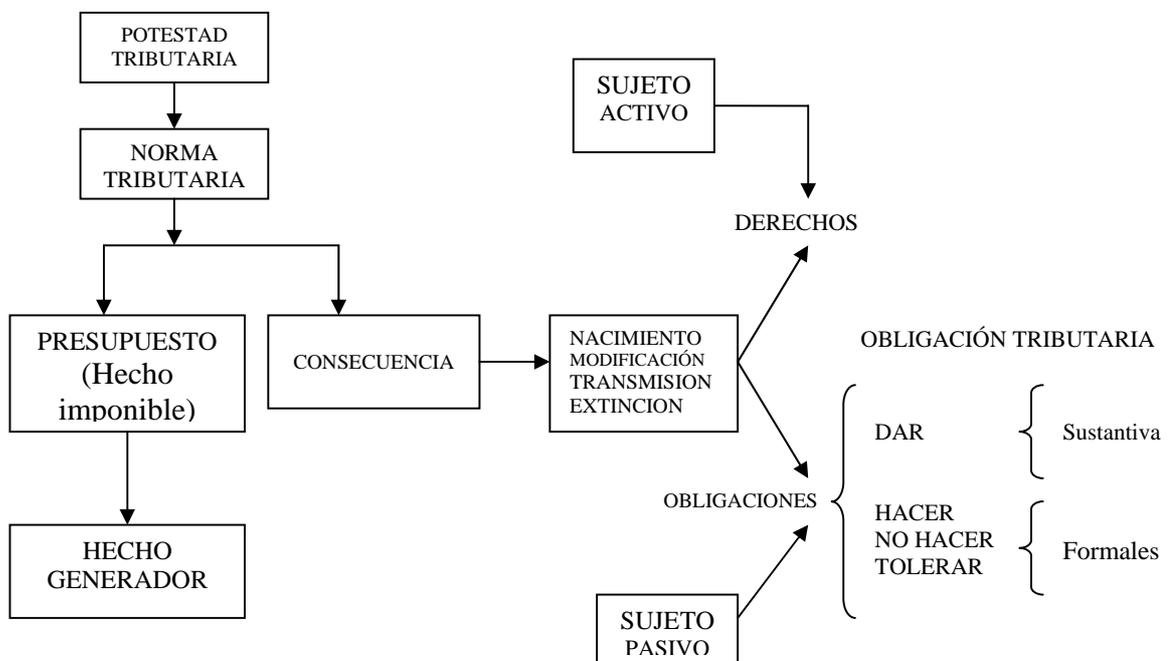
Para comprender lo anterior necesitamos analizar en dónde encaja la obligación jurídico tributaria. Cabe hacer hincapié que la obligación jurídico tributaria suele confundirse comúnmente con lo que conocemos como *relación jurídica tributaria* siendo que a la última la definimos como: “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el

¹¹ FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998, p.225.

nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones”.¹² Como podemos observar la obligación es una parte de la relación jurídica tributaria.

En una relación jurídico tributaria se tiene que seguir ciertos pasos para llevar a cabo dicha relación y así llegar finalmente en donde se genera la obligación. Veamos a continuación la ruta a seguir según Luis Humberto Delgadillo:

Relación Jurídico-tributaria



Como podemos observar, “La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”.¹³ Es decir, el Legislador tiene *potestad tributaria* para crear una *norma tributaria*; el llamado *hecho imponible* o lo que dice la ley o el concepto legal, apenas hace una

¹² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. LIMUSA, 4ª ed, México, 2003, p. 90.

¹³ Ibidem. p. 96

descripción o una identificación del que pudiera ser el contribuyente o de las situaciones en las cuales pudiera caer; posteriormente, cuando el contribuyente cae en tal descripción ya está en *el hecho generador*, esto quiere decir que ya hay un hecho concreto y que se puede verificar, así que con esto se generan *consecuencias* que son: *el nacimiento, modificación, transmisión y extinción de derechos y obligaciones*, los derechos adquiridos, generalmente, por el *sujeto activo* y las obligaciones, por el *sujeto pasivo*, dentro de las *obligaciones tributarias* encontramos las de *dar* que también se denominan como *sustantivas* y las *formales* que son las de *hacer, no hacer y tolerar*, como observamos la obligación forma parte de la relación jurídico tributaria.

1.2.1. SUSTANTIVA

La obligación sustantiva tributaria que también se identifica como la conducta de DAR.

- “DAR: Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.”¹⁴

En el Código Fiscal Federal en su artículo 6º, en su primer párrafo, podemos encontrar a la obligación sustantiva ya que menciona lo siguiente: “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”. Cabe aclarar que la exigibilidad de esta obligación sustantiva no es lo mismo que su nacimiento y que es exigible cuando pasa un determinado tiempo según lo prevenga la ley.

¹⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob. cit., p. 91.

1.2.2. FORMAL

Cuando escuchamos la palabra formal pensamos inmediatamente en una serie de requisitos o formalidades que hay que cumplir para llevar a cabo un acto; en el caso de una obligación tributaria, mencionamos que es una condición necesaria para que sea válido el cumplimiento de una obligación tributaria. Como ejemplo presentamos al obligado; éste tiene que presentar informes exactos y serios a la autoridad tributaria mediante ciertos formatos expedidos por la misma autoridad y que no los puede sustituir ningún otro medio para llevarse a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria. Así podemos mencionar que: “Las obligaciones accesorias o formales son las que tienen como consecuencia el pago o su determinación, es decir, todas las demás obligaciones que no traten del objeto, sujeto, base, cuota o tarifa, exenciones, época de pago y periodo de imposición como las obligaciones de llevar contabilidad, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, expedir comprobantes, etcétera.”¹⁵

Hay quienes clasifican a las obligaciones formales como las de HACER, NO HACER Y TOLERAR. Para saber en qué consisten, a continuación describimos de que tratan.

A) Hacer: entendemos por esta palabra como producir algo, ejecutar u ocasionar algo; llevándolo a un ámbito fiscal “se refiere a todos aquellos deberes positivos que establecen las leyes fiscales; por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales”,¹⁶ también “dentro de las obligaciones fiscales de hacer, están las de presentar avisos, declaraciones, inscribirse en el registro federal de contribuyentes, llevar la contabilidad,”¹⁷ etcétera.

B) No Hacer: se comprende por esta palabra como la acción de omitir algo; entonces aquí, “El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no

¹⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed. Oxford, México, 1998, p.354.

¹⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob. cit., p. 91.

¹⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. cit., p. 227.

permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo las conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes.”¹⁸ Así que: “En las obligaciones fiscales de no hacer, están contenidas las prohibiciones que se establecen en las leyes respectivas, con cargo a los contribuyentes”.¹⁹

C) Tolerar: aguantar, sufrir con paciencia, esto es lo que pensamos cuando escuchamos la palabra tolerancia. En el área fiscal “Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que ésta no requiere ejecución previa de la autoridad.”²⁰ Como ejemplo en la obligación de tolerar encontramos a las visitas domiciliarias, puesto que el contribuyente tiene el deber de aguantar lo que la autoridad le requiera, ya sea información y/o documentación y nunca pretenderá el contribuyente obstaculizar de ninguna manera a la autoridad.

Como podemos observar, las obligaciones formales o accesorias, como también se les llama, tienen que conocerse bien pues se da el caso, que de no hacerlo, no cumpliremos con dichas formalidades, que a largo plazo repercute trayendo consecuencias que como contribuyentes no quisieran tener, tal como ser merecedores de alguna sanción.

1.3. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Para que haya una obligación tributaria anteriormente tiene que haberse generado una relación jurídico tributaria y, en la relación tributaria deben de verse implicados sujetos; así que a continuación veremos quiénes son estos sujetos.

¹⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Ob. cit. p. 91

¹⁹ FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, Ob. cit., p. 227

²⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Ob.cit., p. 91

1.3.1. Sujeto Activo.

El sujeto activo es aquel que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación siempre y cuando se guíe por lo que dice la ley. Precisamente, según lo que dice la Constitución Política en su artículo 31, fracción IV, que los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos para la *Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios*, debido a que a estos entes llegan los recursos económicos que aportan los sujetos pasivos; por eso llegamos a la conclusión de que éstos son los sujetos activos.

El Estado, como sujeto que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, actúa “como titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de “Fisco”) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.

No hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la facultad potestativa y al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

En primer término tenemos al Estado que, a través del poder legislativo ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares.

En segundo término, el Estado, a través de su poder ejecutivo, comúnmente denominado *fisco*, va a realizar la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídica tributaria.

Es en este último carácter que puede considerarse al Estado como sujeto activo, ya que tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que, al haber realizado el hecho generador, forma parte de la relación jurídico-tributaria.

En nuestro sistema federal se considera como sustentadores de la facultad potestativa la Federación, el Distrito Federal y los Estados ya que los municipios

sólo poseen competencia tributaria.”²¹ Notamos como el sujeto activo actúa de diversas formas ya sea en el papel de recaudador, de administrador, etc.

1.3.2. Autoridad fiscal.

Empezaremos por definir por separado a que es una autoridad y que se entiende por fiscal.

Autoridad: “Poder legítimo. Persona revestida de poder, mando o magistratura.”²²

Fiscal: Todo lo referente al fisco y el fisco tiene que ver con el erario público.

Entonces, nuestra definición es la siguiente: *Autoridad Fiscal*, es el ente jurídico que está investido de poder y mando, que tiene la facultad de exigir el cumplimiento de una obligación fiscal. Además de administrar todo lo referente al erario público. Así que el Servicio de Administración Tributaria (SAT), es la autoridad fiscal federal que exige el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El SAT surge el 1º de julio de 1997 “como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones que hasta la citada fecha había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Desde entonces, el SAT tiene 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 goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.”²³

1.3.3. Acreedor

Es quien tiene el merito de obtener una cosa o aquel a quien se le debe dinero u otra cosa, es decir, un acreedor es aquel que tiene la oportunidad de exigir algo

²¹ CARRAZCO IRRUARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p. 502.

²² GARZÓN GALINDO, Armando, *Micropaideia, Enciclopedia Visual*, Ed. Programa Educativo Visual, S.A. de C.V. México, 1991, p. 125.

²³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), *Manual de Apoyo Declaración Anual 2005*, Ed. Talleres Gráficos de México, México, 2005, p. 20.

debido a que se ha generado una relación, aplicándolo a lo fiscal, cuando se genera una relación jurídico tributaria.

Carrasco Iriarte lo define de la siguiente manera: “Es el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria. El Estado investido de soberanía financiera que tiene el poder de imperio y sus finalidades son la justicia, el orden público y el bien común.”²⁴

1.3.4. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es aquel que recibe y recae en él, el cumplimiento de las obligaciones; también: “Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.”²⁵ “El sujeto pasivo es el particular, el deudor, el obligado de la relación jurídico-tributaria, comúnmente conocido como el contribuyente”.²⁶

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º menciona lo siguiente con respecto a aquellos que se consideran como sujeto pasivo del cual puede exigir el cumplimiento de obligaciones: “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 la ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

²⁴ CARRAZCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p. 4.

²⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. cit., p. 242.

²⁶ CARRAZCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p.502.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

También podemos distinguir a los sujetos pasivos con la siguiente lista:

- “Las *personas físicas*. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.
- Las *personas morales*. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.
- La *Federación*, los *Estados* y los *municipios*, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.
- Los *establecimientos públicos* u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.
- Las *naciones extranjeras*, cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.
- Sujetos *pasivos exentos*. Aquellos a los cuales, por disposición de ley, se les exime de pagar las contribuciones que les correspondan total o parcialmente, más obligaciones derivadas de la relación fiscal.”²⁷

1.3.5. Deudor

Es toda aquella persona física o moral que debe o que está sujeto a una relación jurídica tributaria y que tiene la obligación de pagar, satisfacer o restituir alguna deuda que haya adquirido.

1.4. CONTRIBUYENTE

Es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, “Es la persona que, *desde el punto de vista jurídico*, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del

²⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Ob. cit. p. 243.

Estado.”²⁸ Entendiéndolo de otra forma, el contribuyente es: “aquella persona física o moral obligada al pago de un impuesto para llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o dicho de otra manera, para realizar el hecho generador del crédito fiscal.”²⁹ Es decir, es el sujeto que aporta o contribuye de acuerdo a la ley y según la capacidad contributiva que tenga. Entre estos contribuyentes encontramos a las personas físicas y las personas morales y a continuación se darán los conceptos de éstos.

1.4.1. Persona Moral

La persona moral es el conjunto de personas que se reúnen con un fin lícito, tiene personalidad propia, lo que quiere decir que tiene derechos pero también obligaciones. También se define como una “Entidad formada para la realización de los fines colectivos y permanentes de los hombres, a la que el derecho objetivo reconoce capacidad para tener derechos y obligaciones”.³⁰

El Código Civil Federal en su artículo 25 considera que son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones reconocidas por la ley;
- III. Las asociaciones civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o de cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueran desconocidos por la ley; y,
- VII. las personas morales y extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736”.

²⁸ VALDÉS ACOSTA, Ramón, *Curso de derecho Tributario*, Ed. DELMA-TEMIS-MARCIAL POINS, Nueva versión, Buenos Aires- Santa Fe de Bogota- Madrid, 1970. p. 315.

²⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998., p.502.

³⁰ DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, Ob. cit., p. 405.

1.4.2. Persona Física

Podemos considerar como persona física a todo ser humano que tenga la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones. La persona física es “Llamada también natural, es el ser humano, hombre o mujer. El derecho moderno no admite la posibilidad de la existencia de una persona que carezca de la capacidad jurídica en abstracto.”³¹

1.5. MEDIOS ELECTRÓNICOS

Los medios electrónicos están a la orden del día, y el mundo globalizado ha propiciado que la autoridad fiscal se vea en la necesidad de hacer uso de éstos. Por lo que a continuación veremos algunos medios que utiliza frecuentemente la autoridad fiscal para llevar a cabo sus transacciones o consultas que se realizan.

Además, el artículo 17 C del Código Fiscal Federal menciona que son aplicables el uso de los medios electrónicos “Tratándose de contribuciones administradas por los órganos fiscales autónomos, las disposiciones de este código en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.”

1.5.1. Tarjeta tributaria

Últimamente se ha dado difusión en los medios masivos de comunicación la utilización de las tarjetas plásticas, mencionan que han sido creadas con la finalidad de facilitar pagos y agilizar trámites de cualquier tipo. Tal es el auge de las tarjetas plásticas que el SAT se ha dado a la tarea de también utilizarlas, así que ha implantado lo que se le conoce como: tarjeta tributaria. “La tarjeta tributaria es una tarjeta plástica que contiene los datos de identificación fiscal del

³¹ Idem.

contribuyente y tiene el propósito de agilizar la presentación de declaraciones de pagos en el banco.

El Servicio de Administración Tributaria emitirá la tarjeta electrónica (tarjeta tributaria) únicamente a las personas físicas que se encuentren obligadas a utilizarla para efectuar sus pagos a través de ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas.

La tarjeta de administración tributaria será entregada gratuitamente a través del servicio especializado de mensajería en el domicilio fiscal del contribuyente, manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.”³²

1.5.2. Internet

Acortar las distancias, agilizar trámites y que el contribuyente esté bien informado, es el propósito que el SAT tiene; por eso se vale de diversas herramientas, como por ejemplo el Internet. Entendemos por Internet como la: “interconexión de redes informáticas que permite a los ordenadores o computadoras conectadas comunicarse directamente. El término suele referirse a una interconexión en particular, de carácter planteado y abierto al público, que conecta redes informáticas de organismos oficiales, educativos y empresariales.”³³

1.5.3. DeclaraSAT

El Servicio de Administración Tributaria, con la finalidad de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, entre éstas, la de presentar sus declaraciones anuales, ha creado y dispuesto herramientas electrónicas tales como: “El DeclaraSAT. Es una ayuda de cómputo creada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), que permite a las personas físicas pertenecientes a los regímenes de: Salarios (Indemnización y Jubilación), Actividades

³² SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), ob.cit. p. 37.

³³ Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta 2002.

Empresariales y Profesionales con contabilidad simplificada, Arrendamiento de Inmuebles, Enajenación de Bienes (Inmuebles/Muebles), Régimen Intermedio, Adquisición de Bienes, Intereses, Premios, Dividendos y de los demás Ingresos, calcular el impuesto anual correspondiente y llenar los formatos aplicables al caso concreto, así como el envío electrónico de la declaración anual.

Al entrar al sistema el contribuyente podrá, mediante ventanillas dinámicas, capturar los datos que solicita la ayuda de cómputo, navegando por las diferentes opciones hasta llegar a la vista de lo que será su declaración. Si el contribuyente cuenta con impresora láser, sólo insertará en la bandeja de la impresora los formatos correspondientes y proceder a su impresión o en su caso, hacer el envío electrónico de su declaración.

El DeclaraSAT incluye tablas, tarifas, INPC, recargos y salario mínimo general para el pago de impuestos (...); no obstante, para mantener actualizada la herramienta, sólo tendrá que capturar la información correspondiente a estos rubros conforme se vayan publicando en forma oficial.”³⁴ Es decir, se tiene que ir actualizando según las reformas y demás modificaciones que estén relacionadas con el DeclaraSAT.

Este programa se puede adquirir, acudiendo a la Administración Local de Atención al Contribuyente, que corresponda de acuerdo al domicilio fiscal que tenga el contribuyente, o bien, bajarlo a través de la página de Internet del SAT.

1.5.4. Documentos Electrónicos Múltiples (DEM)

Otro medio electrónico que utiliza el SAT, es un sistema llamado “ Documentos Electrónicos Múltiples” (DEM) que sirve para elaborar y presentar la declaración ANUAL DE PERSONAS MORALES, con la finalidad de hacer más ágil y seguro la

³⁴ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 43- 44.

integración de información de la declaración anual en los formatos requeridos para su entrega oportuna.”³⁵

1.5.5. Declaración Informativa Múltiple (DIM)

Además el SAT ha dispuesto para los diversos contribuyentes otra herramienta y es la Declaración Informativa Múltiple (DIM) y “Los contribuyentes que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a presentar sus declaraciones informativas por el ejercicio fiscal 2004 y subsecuentes, lo harán mediante el programa para la presentación de la Declaración Informativa Múltiple y anexos que la integran, a través de Internet o por medios magnéticos.”³⁶

1.5.6. Clave CIEC y FEA

Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC)

Las claves electrónicas se han creado con la finalidad de que el contribuyente tenga confidencialidad de todo lo tramitado ante alguna autoridad y entre estas claves está la Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC).

“La Clave de Identificación Electrónica Confidencial (CIEC) es un sistema de identificación basado en el RFC y NIP(Número de identificación personal).Se utiliza para enviar las declaraciones por Internet a través de la página del SAT.

Las declaraciones mencionadas con anterioridad son las siguientes:

Las declaraciones de Información de las razones por las cuales no se realiza el pago. Normales o complementarias.

La de corrección de datos.

También se requiere para acceder a las aplicaciones sobre “Consulta de Transacciones” y “Reimpresión de acuses” del esquema de pagos electrónicos,

³⁵ Ibidem. p. 45.

³⁶ Ibidem. p. 48.

declaraciones anuales, asimismo podrá verificar la autenticidad de los sellos digitales.”³⁷

Firma Electrónica Avanzada (FEA)

Los medios comunes de identificación pierden validez en los medios electrónicos, surgiendo así los medios digitales de identificación. Tal como la FEA.

La Firma Electrónica Avanzada “permite la identificación del firmante y ha sido generada bajo su exclusivo control, conocida también como firma digital, que vincula exclusivamente al mismo con el mensaje de datos al que se adjuntan o se asocia, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éste.”³⁸

“La Firma Electrónica Avanzada son los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos, siempre que cuenten con el certificado expedido por el Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.”³⁹

El contribuyente debe de conocer por lo menos estos conceptos básicos, puesto que le auxiliarán en gran medida para llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le correspondan.

A continuación veamos los regímenes que nos interesan y que analizaremos en el transcurso de este trabajo.

³⁷ Ibidem. p. 50.

³⁸ REYES KRAFF, Alfredo Alejandro, *La Firma Electrónica y las Entidades de Certificación*, Ed. Porrúa, México, 2003, p. 164.

³⁹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 53.

CAPÍTULO II LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y SALARIOS

2.1. PERSONA FÍSICA

Ya anteriormente definimos a quién se puede considerar persona física; es todo ser humano que tenga la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones, sin distinción de género.

Hay diversos regímenes de las personas físicas y son las siguientes:

- a) De los ingresos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados.
- b) De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
- c) Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.
- d) Arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de inmuebles.
- e) Enajenación de bienes.
- f) Adquisición de bienes.
- g) Régimen simplificado.
- h) Régimen de pequeños contribuyentes.
- i) Dividendos en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- j) Intereses.
- k) Premios, y
- l) Demás ingresos.⁴⁰

Nosotros sólo abordaremos los regímenes de servicios profesionales y el de salarios.

⁴⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal II*, Ed. IURE editores, 3ª ed., México, 2003, p.139-141.

2.1.1. POR SERVICIOS PROFESIONALES

Se entiende por Prestación de Servicios Profesionales, todas aquellas personas que perciban remuneraciones en efectivo o en bienes, que también conocemos como honorarios, que se deriven de un servicio personal independiente, es decir, que no esté subordinado a nadie. El artículo 120 en su fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), menciona algo al respecto y dice se considera como servicios profesionales a aquellos quienes perciban: “Ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.” (Título: de personas físicas, Capítulo I: de Sueldos y salarios).

Los sujetos que encajan en esta descripción son:

- “Las personas físicas que perciban ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales.
- Personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de la prestación de servicios.”⁴¹

“Entre otros, se considera que prestan un servicio personal independiente:

- los profesionales, técnicos, deportistas, artistas, etcétera.
- los que enajenen obras de arte hechas por ellos.
- los autores que directamente obtengan ingresos por la explotación de sus obras.
- los agentes de instituciones de crédito, seguros, fianzas y valores.
- los promotores de valores y los de administradoras de fondos para el retiro, y
- quienes exploten una patente aduanal.”⁴²

⁴¹ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 141.

⁴² CARRAZCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p.457.

Estas personas obtienen sus ingresos de diversas formas y como bien sabemos, de ésto, se llevará a cabo el cálculo de los impuestos. Siendo tan importante la forma en como se obtienen los ingresos, veamos a continuación una lista de diversos aspectos de los ingresos que se deben de conocer.

- i. Ingresos acumulables
- ii. Ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en país
- iii. Ingresos esporádicos
- iv. Ingresos por derechos de autor (Ingresos Exentos por derechos de autor).

Ingresos acumulables

Se consideran ingresos acumulables por la prestación de servicios profesionales las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados como salarios, los siguientes:

- Condonaciones, quitas, remisiones o prescripción de deudas.
- Enajenación de cuantas por cobrar y títulos de crédito distintas de las acciones
- Recuperación por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros
- Cantidades percibidas para efectuar gastos por cuenta de terceros
- Derivados de la enajenación de obras de arte
- Obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, etc.
- Derivados de la explotación de una patente aduanal
- Intereses cobrados
- Devoluciones descuentos y bonificaciones
- Ganancia por enajenación de activos (*Art. 121 LISR*).

“Los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos son efectivamente percibidos cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, o depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. De igual forma se consideran percibidos cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciba en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando el contribuyente transmita los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma la extinción de las obligaciones.”⁴³

Se considera efectivamente percibido el ingreso por condonación, quita o remisión, en la fecha en que se convengan o en la que se consume la prescripción (*Art. 122 LISR*).

Ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. *Art. 2 LISR*).

Se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de los ingresos por honorarios y en general por la prestación de servicios personales independientes (*Art. 4 LISR*).

Ingresos esporádicos

Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte

⁴³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 144.

de aplicar la tasa del 20 % sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. Estos contribuyentes quedarán relevados de la obligación de llevar libros y registros, así como de presentar declaraciones provisionales distintas de las antes señaladas.

Los contribuyentes que obtengan ingresos esporádicos, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 177 de la LISR y podrá deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional (*Art. 128 LISR*).

Cuando estos contribuyentes dispongan de un local como establecimiento permanente para prestar sus servicios profesionales, los ingresos por dichos servicios no se considerarán obtenidos esporádicamente.

Los comprobantes que expidan por honorarios esporádicos, podrán no cumplir con el requisito de que los datos deben contener se encuentren impresos, así como el que dichos comprobantes hayan sido impresos por establecimientos autorizados siempre que el pago correspondiente se realice a través de cheque nominativo por abono en cuenta (*Art. 161 RLISR*).

Ingresos por derechos de autor

Son los ingresos obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor (*Art. 121 f.VIII LISR*).

Ingresos exentos por derechos de autor:

Los que se obtengan, hasta el equivalente de 20 SMGAG (salario mínimo general de acuerdo al área geográfica) del contribuyente elevado al año, por permitir a

terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación siempre que los libros, periódicos y revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo que contenga la leyenda "ingreso percibido en los términos de la fracción XXVIII, del artículo 109 de la LISR". Por el excedente se pagará el impuesto (*Art. 109 LISR*).

La exención no se aplicará en cualquiera de los siguientes casos:

- Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también de la persona que los paga, ingresos por sueldos y salarios.
- Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.
- Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado (*Art. 109 LISR*).

Lo anterior no será aplicable cuando los ingresos deriven de la explotación de obras escritas o musicales de su creación en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras, o en la prestación de servicios (*Art. 109 LISR*).

"Los contribuyentes que obtengan ingresos por derechos de autor, efectuarán pagos provisionales únicamente sobre la parte total de los ingresos obtenidos desde el 1 de enero y hasta el último día del mes que corresponda al pago que exceda al equivalente de 20 SMGAG donde resida el contribuyente elevados al año.

Las personas que efectúen pagos por derechos de autor a los creadores de obras, no les efectuarán la retención del 10%, por los pagos que les hagan, cuando la

suma de los pagos efectuados desde el 1 de enero del año de que se trate y hasta la fecha del pago del mismo año, no exceda de la cantidad equivalente a 20 SMGAG donde resida el autor (*Art. 135 RISR*).

Una vez aclarado a quien se considera un contribuyente que está en el régimen de Servicios Profesionales y cómo perciben sus ingresos, veamos a continuación que obligaciones debe de conocer para cumplir con lo que le requiere la autoridad: pero, para una mejor comprensión, haremos mención primero de las obligaciones que tienen que ver con el impuesto sobre la renta y posteriormente las obligaciones que surgen al ser sujeto de el Impuesto al Valor Agregado y otros trámites fiscales que son de suma importancia y que no pueden omitirse, de lo contrario, no estaríamos cumpliendo con lo que estamos obligados.

Las obligaciones más comunes a este respecto son las siguientes:

A) Del Impuesto sobre la Renta

- Realizar la solicitud de inscripción en el RFC
- El tipo de contabilidad será la simplificada
- Expedir comprobantes fiscales
- Conservar la contabilidad
- Presentar la declaración anual
- Tomar en cuenta las deducciones las autorizadas durante el ejercicio y las personales en la declaración anual
- Tomar en cuenta las perdidas fiscales si las hubiere
- Retenciones
- Presentar pagos provisionales

B) Del Impuesto al Valor Agregado

- Conocer que personas están exentas por prestación de servicios
- Conocer si somos sujetos de IVA
- Base gravable
- Saber en que momento causamos el impuesto
- Tener presente las características del impuesto acreditable
- Presentar pago mensual

A) Impuesto sobre la Renta

El impuesto sobre la renta es considerado como uno de los principales impuestos, ya que de este provienen la mayoría de los ingresos que se recaudan. “El Impuesto sobre la Renta es el planteamiento teórico del gravamen”, es “una herramienta económica de la redistribución de la riqueza”, “es el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo medido en ingresos y percibido durante un periodo determinado.”⁴⁴

“Tradicionalmente el Impuesto sobre la Renta se ha estructurado como un impuesto aplicado sobre ingresos percibidos en el ejercicio fiscal: un año calendario, o bien un periodo de 365 días, aunque no coincida con el año calendario.”⁴⁵

El Estado ha tomado al ISR como el impuesto que tiene mayor trascendencia en los ingresos que percibe, de ahí la importancia de tener que recaudar y los contribuyentes de aportar, esto de acuerdo a los ingresos que éstos tengan. Aquí es donde se ven inmersos en las obligaciones, es por eso que es necesario el que las conozcan. El conocimiento de las obligaciones se adquiere mediante la lectura de las leyes y libros o simplemente si nos queremos ahorrar este esfuerzo,

⁴⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p. 40

⁴⁵ *Ibidem*. p.42.

podemos acudir a un profesional de la materia para que éste nos oriente y cumplamos así con lo que requiere la ley tributaria; pero como sabemos, la mayoría de los contribuyentes del régimen de servicios profesionales y las del régimen de salarios, o no tiene el tiempo para aplicarse al estudio o no tiene los recursos necesarios para acudir a un profesional de la materia para llegar a saber cuáles son sus obligaciones; es por ello que nos daremos a la tarea de proporcionar un listado de las obligaciones más comunes, aunque muchos quizá pensemos que ya las conocemos o simplemente que algunas no se les puede considerar como una obligación en toda la extensión de la palabra, pero que son necesarias conocerlas, pues de éstas dependerá el buen cumplimiento de las obligaciones. Además se comprenderá que no sólo se tiene la obligación de dar o de contribuir sino que tenemos más obligaciones que son inseparables pues sin las obligaciones formales no se podría llevar a cabo o si se lleva a cabo no cumple de forma correcta.

1. Solicitud de inscripción en el RFC

El Registro Federal de Contribuyentes “es el medio de control de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.”⁴⁶

El artículo 27 del CFF menciona que entre las obligaciones que tiene el contribuyente es el de realizar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, y además lo siguiente: “La personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento del CFF.” Y en el artículo 133 de la LISR en su

⁴⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Ed. Iure, 2ª ed., México, 2003, p. 263.

fracción I dice que la persona física del régimen de servicios profesionales debe de “Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.”

El contribuyente de régimen de servicios profesionales solicitará su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, de forma personal o a través de su representante legal, mediante la solicitud de inscripción al RFC o también conocido como Formato R-1 junto con el Anexo 4.

Esta irá acompañada de los siguientes documentos:

- Copia certificada y fotocopia de acta de nacimiento.
- Original y fotocopia de la Clave Única de Registro de Población (CURP), en caso de tenerla; el original será devuelto previo cotejo con la copia.
- Original y copia de comprobante de domicilio, la cual puede ser: el “Estado de cuenta a nombre del contribuyente, antigüedad máxima de 2 meses; Pago del impuesto predial; en pagos parciales antigüedad no mayor a 4 meses, en pago anual el recibo del ejercicio en curso; Comprobante de pago de servicios de agua, luz, teléfono (no aplica a teléfonos celulares), con antigüedad no mayor de 4 meses (puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero); Contrato de arrendamiento, con último recibo de pago de renta que reúna los requisitos fiscales.”⁴⁷
- Identificación Oficial original y Copia, éstas pueden ser: la Credencial para votar, Pasaporte vigente, Cédula Profesional, Cartilla de Servicio Militar y para los extranjeros Documento migratorio vigente.
- Tratándose de persona Física de nacionalidad extranjera residentes en México, así como de nacionalidad mexicana por naturalización, deberán acompañar el original y la fotocopia del documento migratorio vigente o de la carta de naturalización debidamente certificada y legalizada, respectivamente, expedidas por autoridad competente (Formato R-1).
- “En representación legal: copia certificada y copia del poder notarial.

⁴⁷ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 68.

- Tratándose de menores de edad: los padres o tutores, presentarán copia certificada y fotocopia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.”⁴⁸

Las personas físicas que deban inscribirse en el RFC, podrán realizar dicha inscripción a través de la modalidad de atención personalizada, para lo cual, acudirán personalmente o a través de su representante legal, a una entrevista en las instalaciones de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a efecto de que capturen los datos necesarios para la realización del trámite, una vez que se cumplan con los requisitos que se mencionan con anterioridad, en cuyo caso, la entrega de la CIF, se realizará de forma inmediata.

En todos los casos, cuando no se cumplan con los requisitos citados anteriormente, la entrega de la CIF será directamente en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, dentro de los 15 días hábiles siguientes de efectuado el trámite.

1. Tipo de contabilidad

La contabilidad es importante debido a que de esa forma uno puede llevar “el control del patrimonio, de sus obligaciones, de sus ingresos, de sus costos y gastos; ya que la información financiera que de ella emana es la base para tomar decisiones en relación con las inversiones o proyectos nuevos, contratación de nuevas obligaciones y el de saber si está perdiendo o ganando en determinada actividad en la que se encuentre inmersa”.⁴⁹

⁴⁸ Idem.

⁴⁹ GALARZA RODRIGUEZ, José, *Contabilidad para Licenciaturas*, Ed. CECSA, México, 1999, p.5.

Además de que el Código Fiscal Federal en su artículo 28 fracción I dice, las obligaciones en materia contable es para “Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad; llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, los que deba reunir los requisitos que establezca” el reglamento del CFF. Aquí es adonde encaja el régimen que estamos tratando puesto que la LISR, en el artículo 133 en su fracción II dice que: “Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes: Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de Federación y su reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos y egresos y de registros de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.”

El tipo de contabilidad que llevará la persona física del régimen de servicios profesionales será la que comúnmente se la conoce como contabilidad simplificada; esto de acuerdo al artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal Federal (RCFF), ya que dispone que, “Cuando las disposiciones fiscales se haga referencia a la contabilidad simplificada, se entenderá que está comprende un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Dicho libro deberá satisfacer como mínimo los requisitos previstos en las fracciones I y II del artículo 26 de este reglamento.” Es decir, “Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28” del CFF, “deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registros y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberá satisfacer como mínimo lo requisitos que permitan: Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas del pago por la ley.” Y que permitan también, “Identificar las

inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión y el importe de la deducción anual” (*Art. 26 f. I, II RCFF*).

Esto es aplicable cuando además obtengan ingresos provenientes de otras actividades gravadas, excepto cuando se perciban ingresos provenientes de la realización de actividades empresariales, de lo contrario, tendría que verificar qué tipo de contabilidad le corresponde según lo disponga la Ley Fiscal.

2. Comprobantes Fiscales

El contribuyente tiene la obligación de expedir comprobantes y conservarlos, éstos tienen que cumplir con ciertos requisitos establecidos en el CFF y su reglamento. Los comprobantes que emitan deberán contener la leyenda impresa: “Efectos fiscales al pago”. (*Art. 133 f. III LISR*).

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo 29-A del CFF. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar comprobante respectivo (*Art. 29 CFF*). Los comprobantes deberán de ser impresos por establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los requisitos que los comprobantes deben de tener para el régimen de servicios profesionales, según el artículo 29-A del CFF, son los siguientes:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- Descripción del servicio que amparen.

- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos (ISR, IVA) que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.
- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

El contribuyente puede utilizar estos comprobantes, en un plazo máximo de dos años; dicho plazo podrá prorrogarse cuando se cubran los requisitos que la autoridad señale de acuerdo a las reglas de carácter general que al efecto se expidan. La fecha de vigencia deberá aparecer impresa en cada comprobante. Transcurrido dicho plazo se considerará que el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos previstos en las Leyes Fiscales.

La forma de cómo se pueden llevar los comprobantes es en talonario o bien, expedirlos en original y copia.

Cuando se opte por llevar en talonario, este deberá estar empastado y foliado en forma consecutiva previamente a su utilización; la matriz contendrá los datos completos y el talón un extracto indicativo de los mismos.

Si opta por expedir los comprobantes en original y copia, éstos deberán estar foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, debiendo conservar las copias empastándolas en su orden. Cuando se autoricen la expedición de comprobantes por computadora se deberá cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general dé a conocer la Secretaría.

Cuando no se usaren en su totalidad los comprobantes o bien, se recuperen como resultado de una devolución, se conservarán los sobrantes o devueltos anotando en ellos la palabra “cancelado” y la fecha de cancelación.

Cuando las necesidades del contribuyente exija el uso simultáneo o de varias series de comprobantes, se utilizarán las que fueren necesarias, debiendo identificarlas adicionando consecutivamente letras a las series (*Art.38 RCFF*).

Esta obligación no se debe de pasar por alto, puesto que si la autoridad fiscal hace uso de su facultad de comprobación, en el caso de que se realice una visita domiciliaria al contribuyente, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales (*Art. 42 f.V CFF*), se tenga lo necesario y no sea acreedor de una sanción ya que el no expedir comprobantes fiscales resulta ser una infracción según el artículo 83, fracción VII, del CFF.

Como vimos, es importante expedir comprobantes, pero también es necesario que los conservemos; es por ello que a continuación analizamos el porqué y cuánto tiempo hay que conservar la contabilidad.

3. Conservar la contabilidad

La conservación de documentos está ligado a las facultades de comprobación que la autoridad tiene, pero a continuación veremos cómo es que el prestador de servicios tiene la obligación de guardar y conservar todos los documentos y la contabilidad en determinado tiempo.

Las personas que están obligadas a conservar su contabilidad y las que no, deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El plazo para conservar la documentación y la contabilidad es de cinco años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de los documentos correspondientes a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia empezará a computarse a partir del día en que se

presenta la declaración fiscal del último ejercicio en que hayan producido dichos efecto. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubieran promovido algún recurso o juicio el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin (*Art. 30 p.3 CFF*).

Como ya mencionamos la conservación de los documentos y la contabilidad tiene que ver con las facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal, así que veamos cuando se extinguen estas facultades, y reafirmar la importancia de la obligación de conservar todo documento comprobatorio de nuestra actividad como contribuyentes.

El Código Fiscal de la Federación hace referencia en su artículo 67, que puede ser de tres, cinco y diez años según sea el caso y de acuerdo a sus diversas fracciones son las siguientes:

Tres años: en los casos de responsabilidad solidaria (cuando las personas estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos, por ejemplo: las personas morales, accionistas, sistema financiero, las de previsión social, los liquidadores y síndicos, *Arts. 12, 26 f.III CFF*), el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente. Así que este plazo no aplica al régimen que estamos tratando.

Cinco años: Cuando las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió de haberse presentado la información

que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de las de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten las declaraciones complementarias el plazo comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenta, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios a partir de que causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se Hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el termino correrá a partir del día siguiente al que hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá más de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituido para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

Diez años: El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por lo ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto al impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicio se solicite en dicha declaración; en este último, el plazo de diez años se computara a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el

plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de los pagos provisionales.

El plazo solo se suspenderá cuando la autoridad fiscal lleve a cabo sus facultades de comprobación tales como la revisión de la contabilidad, las visitas domiciliarias y la revisión de dictámenes; o cuando se haya interpuesto algún recurso administrativo o juicio; también cuando la autoridad no pueda llevar a cabo sus facultades de comprobación debido a que el contribuyente cambió su domicilio y no dio aviso a la autoridad o bien si desde un principio proporcionó un domicilio, en estos últimos casos se reiniciara el cómputo a partir de que se localice al contribuyente.

Una vez transcurridos estos plazos, los contribuyentes podrán solicitar que se extingan las facultades de la autoridad fiscal.

Ahora veamos otro supuesto de la conservación de libros y demás registros de la contabilidad del contribuyente que inutilice: “Cuando los libros o demás registros de la contabilidad del contribuyente se inutilicen parcialmente, los mismos deberán conservarse hasta en tanto no se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales” (*Atr. 33 RCFF*).

Una vez analizados los plazos en los cuales el contribuyente debe de conservar la contabilidad y otros documentos relacionados a su actividad, hay que saber que en si no se hace caso a esta obligación, estamos cometiendo una infracción estipulada por el artículo 83, fracción VI, del CFF, y como consecuencia vendría una sanción.

Recordemos que: “Tradicionalmente el Impuesto sobre la Renta se ha estructurado como un impuesto aplicado sobre ingresos percibidos en el ejercicio fiscal: un año calendario, o bien un periodo de 365 días, aunque no coincida con el año calendario.”⁵⁰ Así que llega el momento de llevar a cabo otra obligación que se tiene como contribuyente, tal como la Declaración Anual. Veamos en que consiste.

4. Declaración Anual

Una declaración de impuestos “Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un periodo o ejercicio fiscal.”⁵¹ La Declaración anual se presentará ante las oficinas autorizadas tales como los bancos, en el mes de abril del año siguiente al que se declara. Así que los contribuyentes que presten servicios profesionales, están obligados a pagar su impuesto mediante declaración anual (*Art. 175 LISR*).

Las personas físicas calcularán el impuesto, de los ingresos acumulados del ejercicio, después de efectuar las deducciones autorizadas. Esto dará como resultado la utilidad gravable; y si llegara a haber pérdida fiscal en el ejercicio se disminuirá también; de la misma forma se le restarán las deducciones personales y a la cantidad que se obtenga se le denomina resultado fiscal. A continuación describimos la mecánica a seguir en la declaración anual (*Art. 177 LISR*):

Mecánica de cálculo de Declaración Anual, según el Servicio de Administración Tributaria:

Ingresos del ejercicio efectivamente cobrados

- Deducciones autorizadas del ejercicio
- Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas
- Deducciones personales

⁵⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p.42.

⁵¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Ed. Iure, 2ª ed., México, 2003, p. 290.

- = Resultado fiscal
- Límite inferior (artículo 177 LISR)
- = Excedente del límite Inferior
- x Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior % (art. 177 LISR)
- = Impuesto marginal
- + Cuota fija (artículo 177 LISR).
- = Impuesto determinado (artículo 177 LISR)
- Subsidio (determinado conforme al artículo 178 LISR)
- = Impuesto del ejercicio
- Pagos provisionales del ejercicio
- Retenciones (en su caso, que hayan efectuado personas morales)
- = **ISR a cargo o a favor del ejercicio**

El artículo 178 menciona que el prestador de servicios gozará de un subsidio contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del artículo 178 de la LISR. Y la mecánica será la siguiente, según el Servicio de Administración Tributaria:

- Ingresos efectivamente cobrados
- Deducciones autorizadas del ejercicio
- Pérdidas fiscales pendientes por amortizar actualizadas
- Deducciones personales
- = Resultado fiscal
- Límite inferior (artículo 178 LISR)
- = Excedente límite inferior
- x Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior % (art. 177 LISR)
- = Impuesto marginal
- x Porcentaje % (artículo 178 LISR)
- = Resultado
- + Cuota fija (artículo 178 LISR)
- = Subsidio determinado conforme el artículo 178 LISR

Se puede calcular el impuesto por medio de esta mecánica o bien utilizar la herramienta que el SAT proporciona a través de su página de Internet, el programa denominado DeclaraSAT, o también se puede adquirir directamente en las ALAC. Este programa facilita el cálculo pues sólo se proporcionan los datos necesarios y el cálculo se realiza automáticamente.

En la declaración anual, como observamos se requieren varios elementos para su cálculo y entre ellos están las deducciones que analizaremos a continuación.

Para el cálculo de la declaración anual, previamente se tienen que haber tomado en cuenta diversas **deducciones autorizadas** que como persona física obtenga ingresos por servicios profesionales podrá efectuar y son las siguientes:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones, siempre que se haya acumulado el ingreso correspondiente.
- Los gasto.
- Las inversiones.
- Los intereses pagados derivados de su actividad, sin ajuste alguno.
- Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS (*Art. 123 LISR*).

Cuando destinen parte de su casa habitación exclusivamente para el desarrollo de sus servicios profesionales de los cuales provengan dichos ingresos, “podrán deducir la parte proporcional del importe de las rentas pagadas o cuando el inmueble sea de su propiedad, la parte de la deducción por inversiones que corresponda a dicho bien, así como el impuesto predial, las contribuciones locales de mejoras, la planificación o de cooperación para obras públicas que recaigan sobre el citado bien. La parte proporcional en ambos casos se determinará considerando el número de metros cuadrados de construcción que el contribuyente destine a la realización de dichas actividades, en relación con el total de metros cuadrados de construcción del inmueble” (*Art. 158 RISR*). “En las

citadas deducciones, no se considerarán los gastos por concepto de luz y de teléfono.”⁵²

Las Deducciones Autorizadas, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán de reunir los siguientes:

- “Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio en que se trate.

Se considera efectivamente erogadas cuando el pago se haya hecho en efectivo, mediante traspasos bancarios o de casas de bolsa, en servicios o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en que el cheque haya sido cobrado o cuando lo transmita a un tercero, excepto cuando sea en procuración. Igualmente, se considera efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Se entiende por procuración: cuando el cheque ha sido endosado a un tercero, para que éste pueda cobrarlo judicial o extrajudicialmente.

Cuando los pagos se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de 4 meses.

Se podrá efectuar la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aún cuando hayan transcurrido más de 4 meses entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre que ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquél al que corresponda la documentación comprobatoria que se haya expedido, los contribuyentes podrán efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste se

⁵² SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 145

cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria y en la que efectivamente se cobre el cheque no hayan transcurrido más de 4 meses (*Art. 159 RISR*).

- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- Que cuando se trate de la deducción de inversiones, se proceda en los términos del artículo 124 de la LISR.
- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se realicen conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos.
- 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.
- Que tratándose de las inversiones, no se les dé efectos fiscales a su revaluación.
- Que a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la LISR” (*Art. 125 LISR*).

Deducción de inversiones o lineal

Las personas que perciban ingresos por servicios profesionales determinarán la deducción por inversiones aplicando los por cientos máximos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

“En las deducciones de inversiones, los por cientos de deducción se aplicará sobre el monto original de inversión (MOI), aún cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en el que proceda su deducción. Cuando no se pueda separar el MOI de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse.”⁵³

⁵³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 146.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivos de la adquisición o la importación del mismo a excepción del Impuesto al Valor Agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos de transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios de agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la 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.

Los contribuyentes ajustarán la deducción, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en 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 efectúe 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 considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo, el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo (*Art. 37 LISR*).

Deducción Inmediata

Los prestadores de servicios profesionales, podrán optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, “deduciendo en el ejercicio siguiente al de su adquisición o al de su legal importación, en su caso, la cantidad que resulte de aplicar al MOI, únicamente los por cientos del artículo 220

de la LISR. La parte de dicho monto que exceda de la cantidad que resulte de aplicar al mismo el por ciento que se autoriza en el mencionado artículo, será deducible únicamente en los términos del artículo 221 de la citada Ley.⁵⁴

La deducción inmediata no procederá cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente, ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México.

Esta deducción sólo podrá ejercerse tratándose de inversiones en bienes que se utilicen permanentemente en territorio nacional y fuera de las áreas metropolitanas del D. F., Guadalajara y Monterrey (*Art. 220 LISR*).

Los contribuyentes que únicamente presten servicios profesionales y que en el ejercicio inmediato anterior no hubiesen excedido de \$840,000.00, en lugar de aplicar los por cientos autorizados, podrán deducir las erogaciones efectivamente realizadas en ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos a cargos diferidos. Esto no será aplicable tratándose de automóviles, terrenos y construcciones, respecto de los cuales se aplicará la deducción lineal (*Art. 124 p.3 LISR*).

Estas deducciones se pueden llevar a cabo durante el ejercicio fiscal del contribuyente del régimen de servicios profesionales, pero también hay otras deducciones, como son las personales, que sí se toman en cuenta, pero sólo en la declaración anual. Y es adonde entramos en confusión con las anteriores, pues al oír deducciones pensamos que las podemos aplicar en cualquier momento, siendo que no es así; todo tiene su tiempo y su lugar. Ahora veamos las deducciones personales, para que así sepamos cuáles son y no se caiga en el error frecuente

⁵⁴ Ibidem., p. 147.

de los contribuyentes de no conservarlos o no pedir los comprobantes de las deducciones, ya que podrán ser de gran ayuda en el caso de tener que pagar demasiadas contribuciones. Hay que tener conocimiento de que el hecho de hacer uso de estas nos retribuirá en gran manera.

Deducciones personales

Las personas físicas residentes en el país, que obtengan ingresos por servicios profesionales, para calcular su impuesto anual, podrán aplicar, además de las deducciones autorizadas que correspondan, las siguientes deducciones personales

- Los pagos de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año del calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, se consideran incluidos dentro de estas deducciones los gastos estrictamente indispensables efectuados por gastos de compra o alquiler o aparato para el restablecimiento o rehabilitación del paciente, medicinas que se incluyan en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, honorarios a enfermeras y por análisis, estudios clínicos o prótesis. Asimismo se consideran incluidos en las deducciones, los gastos efectuados por concepto de compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales, hasta por un monto de \$2,500.00, en el ejercicio, por cada una de las personas citadas, siempre que se describan las características de dichas lentes en el comprobante que se expida de acuerdo con las disposiciones fiscales o, en su defecto, se cuente con el diagnóstico de oftalmólogo u optometrista, el monto que exceda de la cantidad antes mencionada no será deducible. Sólo podrán deducirse los pagos por honorarios médicos y dentales, cuando el recibo correspondiente se haga

constar de que quien presta el servicio cuenta con título profesional de médico o cirujano dentista (*Art. 240 RISR*).

- Los gastos funerales en la parte que no exceda el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en el punto anterior.
- Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos por la ley y según lo establezca el SAT. Por ejemplo: la Cruz Roja, las personas morales con fines no lucrativos, las fundaciones y patronatos que estén autorizados para recibir donativos, las sociedades o asociaciones organizadas sin fines de lucro como las de investigación o preservación de flora y fauna, las que se dediquen a la enseñanza que tengan reconocimiento de validez oficial y que sean públicos, es decir, que no perciban colegiaturas, según la Ley General de Educación, las sociedades o asociaciones que otorguen becas, etcétera. El SAT publicará en el Diario Oficial de la Federación y en su página electrónica de Internet los datos de las instituciones que cumplan con estos requisitos.
- Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a casa habitación, contratados con los integrantes del sistema financiero y siempre que el monto del crédito no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión.
- Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias. El monto de la deducción será hasta el 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a 5 SMGAG del contribuyente elevado al año.
- Primas de seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la

persona con quien vive en concubinato, ascendientes o descendientes, en línea recta.

- Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones legales del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por transportación escolar.

Para que procedan estas deducciones, se deberá comprobar, mediante documentación que reúna los requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente pagadas en el año calendario a instituciones o personas residentes en el país (*Art. 176 LISR*).

Pérdidas fiscales

Se supone que los contribuyentes pagarán sus impuestos de acuerdo a las utilidades fiscales que generen, más sin embargo, no siempre resulta en que se tengan utilidades, hay ocasiones en que en lugar de lo anterior, se tienen pérdidas. A estas se les denominan pérdidas fiscales, y se dan cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio por servicios profesionales, sean menores a las deducciones autorizadas en el mismo; la diferencia que resulte será la pérdida fiscal, la cual podrá disminuirse de la utilidad fiscal determinada, de los diez ejercicios siguientes, hasta agotarla.

El monto de la pérdida fiscal ocurrida en el ejercicio, se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio.

La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales, se actualizará multiplicándola por el factor de

actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará. Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida fiscal, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio.

Actualización de la pérdida fiscal:

$$\begin{aligned} & \text{Pérdida fiscal} \\ \times & \text{ Factor de actualización} \\ = & \text{ Pérdida fiscal actualizada} \end{aligned}$$

Y el factor de actualización se obtendrá de la siguiente manera:

$$\frac{\text{INPC del último mes del ejercicio}}{\text{INPC primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió}} = \text{FACTOR}$$

*INPC (Índice Nacional de Precios al Consumidor).

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal ocurrida en ejercicios anteriores, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo posteriormente hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

El derecho a disminuir pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufre y no podrá ser transmitido por acto entre vivos (*Art. 130 LISR*).

5. Retenciones

Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa de 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención. El impuesto retenido será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales (*Art. 127 páf.. 4, LISR*).

Cuando el contribuyente perciba ingresos de forma esporádica, que deriven de personas morales, cuando realice sus pagos provisionales podrá acreditar contra éstos la retención efectuada (*Art. 160 RISR*).

Fecha de presentación y mecánica de cálculo de pagos provisionales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por servicios profesionales, efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieren disminuido. A este resultado se le aplicará la tarifa y tabla actualizadas, contenidas en los artículos 113 y 114 de la LISR.

Contra el pago provisional determinado, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad y las retenciones que, en su caso, les efectúen las personas morales (*Art. 127 LISR*).

La mecánica de cálculo de pagos provisionales según el SAT es el siguiente:

Total de ingresos cobrados (desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago)

- Deducciones autorizadas (mismo periodo)

- Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas

= Base del impuesto

- Límite inferior (art. 113 LISR)

= Excedente del límite inferior

x Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior % (art.113 LISR)

= Impuesto marginal

- + Cuota fija (art.113 LISR)
- = Impuesto determinado (art. 113 LISR)
- Subsidio (determinado conforme al ar. 114 LISR)
- = Impuesto subsidiado
- Pagos provisionales anteriores del mismo ejercicio
- Retenciones (en su caso)
- = **ISR a cargo del mes**

El subsidio a que se refiere la mecánica anterior es la siguiente:

- Total de Ingresos cobrados (desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago)
- Deducciones autorizadas (mismo periodo)
- Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizadas
- = Base del impuesto
- Límite inferior (art. 114 LISR)
- = Excedente del límite inferior
- x Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior % (art.113 LISR)
- = Impuesto marginal
- x Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior % (art.114 LISR)
- = Resultado
- + Cuota fija (art.114 LISR)
- = **Subsidio determinado conforme al artículo 114 LISR**

“De conformidad con el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de mayo de 2002, los contribuyentes tendrán un plazo adicional al día 17 para efectuar su pago provisional mensual, considerando el sexto dígito numérico de su clave del RFC, de acuerdo a lo siguiente:”⁵⁵

Sexto dígito numérico de la clave RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil

⁵⁵ Ibidem. p. 151.

3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

B) Impuesto al Valor Agregado

El impuesto, como menciona el artículo 2 del CFF, son las contribuciones establecidas en ley que deben de pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Es bueno hacer saber que: “El Impuesto al Valor Agregado tiene su antecedente en el impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual gravaba cada etapa de comercialización desde el fabricante o productor hasta el consumidor final, y resultaba sumamente gravoso.”⁵⁶ Pero en México su aplicación inició “a partir del 1º de enero de 1980 y presenta dentro del rubro de impuestos federales, el segundo más importante en la recaudación para la Hacienda Federal, después del ISR”.⁵⁷

En la actualidad hay diversas tasas del Impuesto al Valor Agregado que se aplicarán de acuerdo al área geográfica en el que se realicen actos o actividades o productos de que se trate y son las siguientes tasas:

- I. “15%, que es la general: ésta corresponde al sector más amplio de las actividades económicas.
- II. 10% que es la tasa preferencial: se aplicará a los actos o actividades por los que se deba de pagar el impuesto, cuando se realicen por residentes en la región fronteriza y siempre que la entrega material de los bienes o prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza. Tratándose de importación, se aplicará la tasa de 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados y prestados en la mencionada

⁵⁶ CARRAZCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal II*, Ed. IURE editores, 3ª ed., México, 2003, p. 192.

⁵⁷ REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, Ed. Tax Editores Unidos S.A. de C.V., 2ª ed. México, 1998, p. 421.

región fronteriza.

Tratándose de la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto se calculará aplicando al valor que señala esta ley, la tasa del 15%, y

- III. 0%: permite acreditar las sumas de dinero erogadas en el pago del impuesto para los insumos necesarios para la producción y comercialización de los bienes y servicios, como por ejemplo la enajenación de animales o vegetales, etcétera.

También se aplicará la tasa 0% a las exportaciones de bienes o servicios.”⁵⁸

Las características del IVA son las siguientes: “Es un impuesto *indirecto* porque el sujeto pasivo puede trasladar a terceras personas la carga tributaria, y como consecuencia no se ve afectado su patrimonio, excepto si se trata de un consumidor final.

Instantáneo, porque debe liquidarse en el momento en que se realiza el acto gravado.

Real, porque recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto.

Proporcional, ya que mantiene una relación directa constante entre la base y la cuantía del impuesto.

Al consumo, puesto que grava el consumo e incide sobre el consumidor final, ya que implica a otros contribuyentes en su pago.”⁵⁹

En la actualidad además de los productos mercantiles, hay actos y actividades grabadas. En sí la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 1º, en su fracción II, dice: que están obligados del pago del IVA son: las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen actos o actividades y de los cuales perciban ingresos dentro de dicho territorio; y en su segunda fracción alude al régimen del cual estamos tratando aquellos que presten servicios independientes.

⁵⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed.Oxford, México, 1998, p. 520.

⁵⁹ Idem.

En el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado menciona que: la prestación de servicios independientes es “toda otra obligación de dar, de no hacer o permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada como enajenación, arrendamiento o salarios”.

Pero no todos pagarán el impuesto; hay quienes están exentos. Veamos quienes son estos sujetos.

1. Exenciones por prestación de servicios

Exento; al oír esta palabra pensamos sin duda que nos libramos de algo, que no estamos obligados a llevar a cabo alguna acción u acto que como contribuyentes tenemos; así que enfoquemos nuestra atención a aquello que por la prestación de servicios no se pagará el impuesto.

- Las comisiones y otras contraprestaciones por créditos hipotecarios.
- Las comisiones que cobren las administradoras de fondo para el retiro.
- Los servicios prestados de forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.
- Las instituciones de enseñanza que tengan la autorización o reconocimiento de validez oficial según la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.
- Los seguros agropecuarios y de vida.
- Por los que deriven intereses.
- Los servicios proporcionados a miembros de asociaciones y sindicatos, etc.
- Los espectáculos públicos por el boleto de entrada.
- Los servicios profesionales por medicina.
- Los servicios hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal, del Distrito Federal o de los Gobiernos Estatales o Municipales.

- Los Derechos de autor (*Art. 15 LIVA*).

2. Sujetos

Los sujetos del Impuesto al Valor Agregado serán las personas físicas que en el territorio nacional presten servicios profesionales independientes (*Art. 1 LIVA*).

Esto es en cuanto a los sujetos que están obligados, ya que anteriormente vimos cuáles son sus excepciones. Una vez ubicados los sujetos continuemos con la base del impuesto.

3. Base gravable

En la prestación de servicios, se considera como base gravable el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales y moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto (*Art. 18 LIVA*).

4. Momentos de causación del impuesto

Se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones: cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellas correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier otra forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o la contraprestación pactados por la prestación de servicios se paguen mediante cheque, se considera que el valor de la operación así como el impuesto trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Los títulos de créditos distintos al cheque, suscritos a favor de los contribuyentes, constituyen una garantía del pago del precio de la contraprestación pactados, así como el impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando por la prestación de servicios, los servidores profesionales reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o acepte el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes (*Art. 1-B LIVA*).

Así que el momento de la causación del impuesto según el artículo 17 de la LIVA, dice: En la prestación de servicios se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de ellas, salvo tratándose de los intereses reales (*Art. 18-A LIVA*), en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

5. Impuesto acreditable

Se entiende por impuesto acreditable, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente, es decir, el servidor profesional, y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. Con esto nace lo que se le conoce como acreditamiento.

¿Qué es el acreditamiento? Consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar los valores señalados en la LIVA, la tasa que corresponda según sea el caso.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del Impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos. (*Art. 4 LIVA*).

Pero para que el impuesto sea acreditable debe de cumplir con ciertos requisitos dispuestos por el artículo 5 de la LIVA en las siguientes fracciones:

I. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación por las que deba de pagar el impuesto establecido en la LIVA o en las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de la LIVA, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del ISR, aún cuando no se este obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles por los fines del ISR, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere la LIVA, el monto equivalente al IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio IVA que haya pagado con motivo de importación, en la proporción que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del ISR. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la LISR, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúna los requisitos establecidas por la ley.

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el IVA que corresponda a las actividades por las que vaya a estar obligado del impuesto que establece la LIVA. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

II. Que el IVA haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del CFF, el IVA trasladado deberá constatar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constatar en el estado de cuenta según sea el caso.

III. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes en que se trate.

IV. Que tratándose del IVA trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1-A de la LIVA, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con la excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

V. Cuando se esté obligado al pago del IVA o cuando sea aplicable la tasa del 0%, sólo por una de las partes de las actividades que realice el contribuyente:

a) Cuando el IVA trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que deba pagar el IVA o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad.

b) Cuando el IVA trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no deba pagar el IVA, dicho impuesto no será acreditable.

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que deba pagar el IVA, para realizar actividades a las que conforme a la LIVA les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba de pagar el impuesto que establece dicha ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el IVA o las que se aplique la tasa 0%, represente en valor todas las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la LISR, el IVA que la haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación, será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en la LIVA o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que procederá cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del IVA o a las que sea aplicable las tasas del 0%, el IVA que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad al mes en que se trate.
2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del IVA, el IVA que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.
3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar IVA o les sea aplicable a la tasa del 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del IVA, el IVA trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable

en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el IVA o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes en que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5-A de la LIVA.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberá aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importe en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5-B de la LIVA, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en que en ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5-A de la LIVA. Cuando el IVA en la importación se hubiera pagado la tasa de 10%, dicho impuesto será acreditable en los términos del artículo 5 de la LIVA siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza (*Art. 5 LIVA*).

6. Pago mensual, fechas de presentación.

El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los actos accidentales gravados e importaciones ocasionales.

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda el total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de la importación de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el

acreditamiento determinadas en los términos de LIVA. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que le hubiere retenido en dicho mes (*Art. 5-D LIVA*).

La mecánica del cálculo del IVA es el siguiente según el SAT:

IVA causado o trasladado del periodo
- IVA acreditable del periodo
- Retenciones de IVA, en su caso
= IVA a cargo o a favor del mes

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor del IVA, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, o solicitar su devolución, siempre que en este último caso sea sobre el total del saldo a favor, o bien compensarlo contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Los saldos cuya devolución solicite o sean objeto de compensación, no podrá acreditarse en acreditamientos posteriores (*Art. 6 LIVA*).

Tal vez en estos momentos estemos en duda de que si los pagos provisionales y los pagos mensuales son los mismos o no. Pudiera decirse que sí son los mismos por hecho de que se presenta en una hoja de ayuda para el pago de contribuciones federales correspondiente al régimen de servicios profesionales, y que se presentan a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago, ante las oficinas autorizadas, es decir, en ventanillas bancarias. La diferencia entre éstas, es que los pagos provisionales se hacen con respecto al Impuesto Sobre la Renta y se dice que es provisional por hecho de que en la declaración anual se puede pedir la devolución del ISR, si hay un saldo a favor. Los pagos mensuales son del IVA; en este impuesto se tiene que dar a conocer si hay saldo a favor o no en el mismo mes que se cause; si hay saldo a

favor hay que acreditarlo en el mismo mes o hasta que se agote; estos pagos mensuales son definitivos porque en la declaración ya tienen que darse los datos del IVA pero sólo son datos informativos.

También es necesario saber que en caso de que en alguno de los meses o en el ejercicio no se obtuvieron ingresos para efecto de ISR e IVA hay una declaración en donde se informa al SAT cual fue la razón por la que no se generaron dichos impuestos o según sea el caso, para esto existe una hoja de ayuda que se denomina: Hoja de ayuda para declaraciones con información estadística (ceros) para Actividad Empresarial y Profesional.

2.1.2. Otros trámites fiscales

Hay trámites que los contribuyentes no deben de pasar por alto, y aunque algunos de éstos ya los conocemos e incluso ya los analizamos -como el hecho de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes- es necesario siempre tener en cuenta, pero hay más trámites u obligaciones que tiene que conocer el contribuyente y son las siguientes:

A) Inscripción al RFC

La obligación de inscribirse se debe de tener siempre presente cuando empezamos a llevar a cabo actividades en donde percibimos ingresos, ya que la autoridad fiscal debe de tener conocimiento de los actos para llevar un control; las personas que tienen que cumplir con las obligaciones son: “La personas morales así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento del Código (*Art. 27 CFF*). Así que la persona física del régimen de servicios profesionales debe de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (*Art. 133 f.I LISR*). La inscripción al RFC se

debe de realizar dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las siguientes situaciones:

- Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.
- Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.
- Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos computándose el plazo a partir del día en que éstos inicien la prestación de servicios; dichas personas comunicarán la clave del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquel en que se presenten la solicitud de inscripciones (*Art. 15 RCFF*).

B) Cédula de Identificación Fiscal

El SAT lleva un registro de contribuyentes el cual las personas que se registren proporcionarán sus datos; el SAT asignará una clave a cada persona que se inscriba; esta clave se proporcionará a los contribuyentes a través de la Cédula de Identificación Fiscal o la constancia de registro fiscal (*Art. 27 CFF*), y para que se lleve a cabo este trámite se requieren los siguientes requisitos:

1. Requisitos para las Personas Físicas:

- “Formato R-1 junto con el Anexo correspondiente.
- Fotocopia de Clave Única de Registro de Población (CURP).
- Copia certificada y fotocopia de acta de nacimiento.
- Original y copia de comprobante de domicilio.
- Original y copia Identificación Oficial
- Mexicanos por naturalización: copia certificada u original y copia simple de carta de naturalización certificada o legalizada.
- Extranjeros: original y copia de documento migratorio vigente.

- Residentes en el extranjero: copia certificada, legalizada o apostillada del documento con que se acrediten su Número de Identificación Fiscal del país en que residan.
- En representación legal: copia certificada y copia del poder notarial.
- Tratándose de menores de edad: los padres o tutores, presentarán copia certificada y fotocopia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.”⁶⁰

Como comprobante de domicilio podemos utilizar los siguientes:

Comprobante de domicilio fiscal consistente en cualquiera de los siguientes documentos:

a) “Estado de cuenta a nombre del contribuyente o de un tercero que proporcionen las instituciones que componen el sistema financiero, con una antigüedad máxima de dos meses.

b) Recibo del impuesto predial; en el caso de recibo de periodo menor a un año el mismo no debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de recibo anual el mismo debe ser del ejercicio fiscal en curso.

c) Recibo de servicios de agua, luz, teléfono domiciliario, siempre y cuando no tenga una antigüedad mayor a cuatro meses. El comprobante de pago que en su caso se presente, puede estar a nombre del contribuyente o de un tercero.

d) Contrato de arrendamiento acompañado del último recibo de pago de renta con una antigüedad no mayor a cuatro meses que reúna requisitos fiscales. Cuando se trate de subarrendamiento, se deberán anexar los contratos de arrendamiento y

⁶⁰ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), Ob. cit., p. 68.

subarrendamiento, con sus respectivos recibos que reúnan los requisitos fiscales. Estos documentos pueden estar a nombre del contribuyente o de un tercero.

En los casos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción VII de esta regla, no será requisito el que los recibos que se señalan, se exhiban pagados” (*Regla 2.3.1. frac. VII RMF 2006*).

De igual forma, las personas físicas que deban inscribirse en el RFC, podrán realizar dicha inscripción a través de la modalidad de atención personalizada, para lo cual, acudirán personalmente o a través de su representante legal, a una entrevista en las instalaciones de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a efecto de que capturen los datos necesarios para la realización del trámite, una vez que se cumplan con los requisitos que se mencionan con anterioridad, en cuyo caso, la entrega de la CIF, se realizará de forma inmediata.

En todos los casos, cuando no se cumplan con los requisitos citados anteriormente, la entrega de la CIF será directamente en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, dentro de los 15 días hábiles siguientes de efectuado el trámite.

2. Requisitos para las Personas Morales:

- “Formato R-1 y anexo correspondiente
- Copia certificada y fotocopia del documento constitutivo debidamente protocolizado.
- En asociación en participación (A en P), original y copia del contrato con firma autógrafa del asociante y asociados o sus representantes.
- En Fideicomiso, original y copia del contrato con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales.
- Original y copia de comprobante de domicilio.

- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal.
- Original y copia de identificación oficial del representante legal.

Personas Morales residentes en el extranjero CON establecimiento permanente en México.

- Formato R-1 y anexo correspondiente
- Acta constitutiva apostillada o certificada, cuando conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.
- En su caso, original y copia del contrato de A en P, con firma autógrafa del fideicomitente y del fideicomisario o sus representantes legales.
- En su caso copia certificada, legalizada o apostillada del documento con el que acrediten su número de Identificación Fiscal del país en que residan.
- Original y copia del comprobante del domicilio.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que se acredite la personalidad del representante legal.
- Original y copia de identificación oficial del representante legal.

Este tipo de contribuyentes deberán realizar el trámite ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.

Personas Morales residentes en el extranjero SIN establecimiento permanente en México.

- Formato R-1 y anexo correspondiente
- Acta constitutiva apostillada o certificada, cuando conste en idioma distinto al español deberá presentarse una traducción autorizada.
- En su caso, documento con el que acrediten su número de Identificación Fiscal del país en que residan debidamente certificado, legalizado o apostillado
- Original y copia del comprobante del domicilio.
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que se acredite la personalidad del representante legal.

- Original y copia de identificación oficial del representante legal.

Personas Morales inscritas a través de Fedatario Público, por Medios Remotos.

- Formato R-1 y anexo correspondiente
- Original y copia de la identificación oficial del representante legal
- Copia del poder notarial

C) Avisos al RFC

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal Federal, indica que las personas físicas y morales presentarán, en su caso, los avisos en caso de modificar, cambiar, liquidar o cancelar alguna actividad o domicilio o según de lo que se trate. Erróneamente pensamos que cualquier acto que realizamos sólo nos concierne a nosotros y no es así; el SAT tiene que estar enterado de todo lo relacionado a la actividad que realicemos, de lo contrario estaremos cometiendo alguna falta y como consecuencia seremos acreedores de sanciones. Es por ello que además de proporcionar un listado de los avisos que debe de efectuar, según sea el caso en específico en que caiga el contribuyente, también daremos a saber -según el SAT- qué documentación es necesaria para que el contribuyente lleve a cabo los avisos y así hacer más fácil el trámite de éstos.

1. Apertura de establecimiento

- Formato R-2
- Original y copia del comprobante de domicilio del establecimiento
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal

- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
- Este aviso deberá presentarse ante la ALAC que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento.

2. Cierre de establecimiento

- Formato R-2
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
- Este aviso deberá presentarse ante la ALAC que corresponda al domicilio fiscal del establecimiento.

3. Cambio de Domicilio Fiscal

- Formato R-2
- Original y copia del comprobante del nuevo domicilio
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal

- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
- Este aviso deberá presentarse ante la ALAC que corresponda al nuevo domicilio fiscal del establecimiento.

4. Suspensión de actividades

- Formato R-2
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
- Original de la CIF

5. Reanudación de Actividades

- Formato R-2 y Formato 5 (sin pago cuando no se haya expedido la CIF con CURP)
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.

6. Aumento de actividades

- Formato R-2 y anexo correspondiente
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal

7. Disminución de obligaciones

- Formato R-2
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.

8. Asalariados que aumentan obligaciones

- Formato R-2 y anexo correspondiente
- Original y copia simple del acta de nacimiento

- Mexicanos por naturalización, original y copia de la carta de naturalización certificada y legalizada
- Extranjeros, original y copia del documento migratorio vigente que corresponda con la debida autorización para realizar los actos o actividades que manifiesten en su aviso
- Residentes en el extranjero, copia certificada, legalizada o apostillada del documento con el que acrediten su Número de Identificación fiscal del país en que residan
- Copia de la constancia de la CURP (en caso de contar con ella)
- Original y copia de comprobante de domicilio
- Original y copia de identificación oficial
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal para efectos fiscal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.

9. Apertura de sucesión

- Formato R-2
- Copia certificada y fotocopia simple del acta de defunción
- Copia certificada y fotocopia del documento en el que el representante de la sucesión acepta el cargo
- Original y copia de identificación oficial del representante de la sucesión
- Copia certificada y fotocopia de poder notarial con el que acredite la personalidad del representante legal

- Tratándose de albaceas residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal para efectos fiscales.

10. Cancelación por liquidación de la sucesión

- Formato R-2
- En su caso copia certificada y fotocopia del documento que acredite al representante legal de la sucesión
- Original y copia de identificación oficial del representante legal
- Copia certificada y fotocopia del documento que acredite la liquidación de la sucesión

11. Cancelación por Defunción

- Formato R-2
- Copia certificada y fotocopia del acta de defunción

12. Cambio de Denominación o Razón Social

- Formato R-2
- Copia certificada y copia simple del acta notarial donde conste el cambio de la denominación o razón social
- Original y copia de identificación oficial del representante legal
- En su caso de representación legal, copia certificada y copia del poder notarial
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal para efectos fiscales

13. Cambio de nombre

- Escrito libre
- Solicitud de CIF o constancia de registro con CURP
- Copia certificada y copia simple del acta de nacimiento donde conste la anotación marginal correspondiente

- Extranjeros; original y copia de documento migratorio vigente
- En caso de representación legal; copia certificada y copia del poder notarial
- Original y copia de identificación oficial
- Residentes en el extranjero o extranjeros residentes en México, acompañarán copia del documento notarial con el que haya sido designado representante legal
- Tratándose de menores de edad los padres o tutores presentarán copia certificada y copia del acta de nacimiento del menor, identificación oficial, así como escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor.

D) Inscripción y avisos al RFC a través de Internet

Debido a la modernidad y facilidad que hace que los medios electrónicos sean indispensables para llevar a cabo actos y actividades, a través de Internet, el SAT ha creado formas para que al contribuyente se le faciliten la realización de ciertos trámites.

La inscripción al RFC a través de Internet anteriormente ya se realizaba pero, ahora la inscripción es personalizada ya que de todas maneras, cuando se hacía a través de Internet sólo era para proporcionar los datos contenidos de la forma R-1 que se utiliza para la inscripción al RFC de forma personalizada y luego se acudía a la ALAC para cotejar y corroborar datos, de todas formas la atención tenía que ser personal puesto que en la ALAC se hacía entrega de la CIF.

Para los efectos de los artículos 27 del CFF y 14 de su Reglamento, los contribuyentes personas físicas y morales podrán presentar los siguientes avisos al RFC de cambio de situación fiscal: Aumento o disminución de obligaciones; suspensión o reanudación de actividades; apertura o cierre de establecimiento, sucursal, local, puesto fijo, semifijo o almacén y cambio de actividad

preponderante vía Internet, a través de la página del SAT, de conformidad con el siguiente procedimiento:

I. Los contribuyentes proporcionarán los datos que se contienen en la aplicación electrónica en línea, disponible en la sección e-SAT de la página mencionada.

II. Una vez concluido el llenado del formato electrónico, el mismo se deberá enviar a través de la citada página, y se recibirá el acuse de recibo con sello digital tanto en pantalla como por correo electrónico, el cual contendrá la fecha de presentación y el número de folio de envío.

III. En caso de que el trámite sea aceptado, el SAT enviará a los contribuyentes al correo electrónico proporcionado por éstos, el acuse de recibo con sello digital generado por dicho órgano o, en su caso, el aviso de rechazo del trámite, así como los motivos que lo generaron.

IV. Los contribuyentes, podrán consultar el estado que guarda el trámite del aviso presentado de conformidad con esta regla (en trámite, aceptado o rechazado), en la página de Internet del SAT.

Tratándose del aviso de suspensión de actividades, la cédula de identificación fiscal que corresponda al contribuyente quedará sin efectos en forma automática, por lo que no será necesario acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente para hacer la entrega de la misma.

Los contribuyentes que presenten los avisos al RFC vía Internet o consulten el estado de este trámite de conformidad con la regla 2.23.1. de la Resolución, deberán utilizar la clave de identificación electrónica confidencial generada por los propios contribuyentes a través de los desarrollos electrónicos del SAT, que se encuentran en su página de Internet. Dicha clave sustituye a la firma autógrafa y

producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo el mismo valor probatorio (*Regla 2.23.1, 2.23.1 RMF 2006*).

2.1.3. POR SALARIOS

El régimen de Salarios, si bien es cierto no tiene muchas obligaciones fiscales, el asalariado debe de conocer lo más común en esta área; por ello, conoceremos como lo catalogan las leyes fiscales y que obligaciones tiene el que percibe un salario.

De acuerdo a la Ley Federal de Trabajo, en su artículo 82 se define a salario como la retribución que el patrón debe de pagar al trabajador por su trabajo. Y en el artículo 84 de la misma ley, se hace el señalamiento de todo lo que integra un salario y son los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza de su trabajo (*Art. 110 LISR*).

A) Impuesto sobre la Renta

Y para efectos del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran ingresos por prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y prestaciones

recibidas como consecuencia de la terminación de la prestación laboral. Este mismo precepto legal indica que además hay trabajadores que perciben ingresos asimilados a salarios, es decir, que están subordinados a alguien pero no tienen todas las prestaciones que un asalariado percibe, y son los siguientes:

- Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, aun cuando sean por conceptos de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de las sociedades y asociaciones civiles.
- Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
- Honorarios cobrados a personas físicas y personas morales con actividades empresariales.
- Las actividades empresariales mediante aviso por escrito a personas morales y personas físicas con actividad empresarial.

1. Ingresos Exentos

Hay ingresos que están exentos y por eso no son sujetos del Impuesto Sobre la Renta y son los siguientes:

I. Las prestaciones distintas al salario que perciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculada sobre la base de dicho salario cuando no excedan los mínimos señalados por la legislación laboral,

así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicio.

II. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades que concedan de acuerdo con las leyes por contratos de trabajo que correspondan.

III. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro del retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista por la ley del Seguro Social y Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto.

IV. Los percibidos por motivos de reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios y de funeral, que concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

V. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.

VI. Los percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y

deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

VII. La entrega de aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley de Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y servicios sociales de los trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad.

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad.

IX. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez previstas en la Ley de Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto del Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que hubiera considerado para el cálculo de los conceptos mencionados.

Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente pagará el impuesto.

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así con las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajos en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días en salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore. Por el excedente de los ingresos a que se refiere esta fracción se pagará el impuesto.

XII. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros, sólo en caso de ser agentes diplomáticos, agentes consulares, los empleados de embajadas, legaciones, los miembros de delegaciones oficiales, los miembros de delegaciones científicas y humanitarias, representantes, funcionarios y empleados de los organismos internacionales con oficina o sede en México, los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal.

XIII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe con documentación de terceros que reúnan los requisitos fiscales (*Art. 109 LISR*).

2. Obligaciones del patrón

La subordinación que tiene el trabajador con el patrón, implica varias cuestiones, entre ellas que el patrón tiene obligaciones tales como:

I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 113 de la LISR y entregar en efectivo las cantidades a que se refiere el artículo 115 de la LISR.

II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 116 de la LISR.

III. Proporcionar a las personas que hubieren prestado servicio personales subordinados, constancias de remuneraciones cubiertas, de retenciones efectuadas y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios en general por la prestación de un servicio personal subordinado que les hubieran deducido en el año del calendario de que se trate.

Las constancias deberán proporcionarse a más tardar el 31 de enero de cada año. En los casos de retiro del trabajador se proporcionaran dentro del mes siguiente a aquel en que ocurra la separación.

IV. Solicitar, en su caso, las constancias a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para la prestación de servicios subordinados a más tardar el mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

Así mismo, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año calendario de que se trate, si presta servicio a otro empleador y éste les aplica el crédito al salario a que se refiere el artículo 115 de la LISR, a fin de que ya no se aplique nuevamente.

V. Presentar ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas a las que les hayan entregado cantidades en efectivo por concepto del crédito al salario en el

año del calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el SAT.

VI. Solicitar a las personas que contraten para servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcione su clave del citado registro.

VII. Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, las personas a quien les hubieren prestado servicios personales subordinados, constancias del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó lo dispuesto en el artículo 109, fracción XIII, del la LISR (*Art. 118 LISR*).

3. Obligaciones del trabajador.

Muchas veces el trabajador o asalariado no conoce sus obligaciones, por lo tanto, llega, en ocasiones, a caer en el incumplimiento de éstas. Las más comunes de sus obligaciones son las siguientes:

I. Proporcionar al empleador los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro.

II. Presentar declaración anual en los siguientes casos:

- a) Cuando además tengan ingresos acumulables distintos de salarios.
- b) Cuando se hubiere comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.
- c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año en que se trate o cuando hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

- d) Cuando obtengan ingresos, por conceptos de salarios, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar retenciones que establece el artículo 113 de la LISR.
- e) Cuando se obtengan ingresos anuales por salarios que excedan de \$400,000.00.
- f) Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago correspondiente al año de calendario de que se trate, si presta servicio a otro empleador y éste le aplica el crédito al salario a fin de que ya no se realice dicha aplicación (*Art. 117 LISR*).

2.2. PERSONAS MORALES

Ya anteriormente hemos dado algunas definiciones de lo que se entiende por persona moral, pero no está de más que abordemos el tema. Y para esto mencionemos otra definición: “son entidades que, formadas por la reunión de varios individuos u otras personas morales gozan de una personalidad propia e independiente de los miembros que las componen y tienen por objeto la realización de un fin lícito determinado por sus propios miembros.”⁶¹ También ya listamos según al artículo 25 del Código Civil Federal a quienes se consideran como personas morales.

Las sociedades se dividen en dos grupos: las que buscan lucro y las no lucrativas; así que conozcamos algunas de sus obligaciones con respecto al Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

2.2.1. Sociedades con Fines Lucrativos

En estas sociedades -como su nombre lo dice- su finalidad es lucrar, así que todo gira en torno a los ingresos que obtengan.

⁶¹ DOMÍNGUEZ OROZCO, Enrique, RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc, *Sociedades y Asociaciones Civiles Régimen Jurídico Fiscal 2003*, Ed. ISEF, México, 2003, p. 28.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 1º, enumera a las sociedades mercantiles de la siguiente manera:

- I. Sociedad en nombre colectivo;
- II. Sociedad en comandita simple;
- III. Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV. Sociedad anónima;
- V. Sociedad en comandita por acciones;
- VI. Sociedad cooperativa.

Estas son las sociedades que tienen como objetivo obtener ganancias con las actividades que realicen, y como bien sabemos, cuando obtienen algún ingreso son sujetos del pago de impuestos.

A) Impuesto sobre la renta.

Respecto de las sociedades mercantiles o también conocidas como personas morales, “se consideran sujetos para el pago del impuesto sobre la renta aquellas sociedades cuya ocupación habitual es la de realizar actividades empresariales y que eminentemente persiguen un fin de lucro.”⁶²

Las diversas sociedades que anteriormente enumeramos tienen obligaciones fiscales tales como:

1. Inscripción al registro Federal de Contribuyentes.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 27, menciona que las personas morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a dar comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de el SAT. El contribuyente proporcionará

⁶² CORRAL MORENO, Manuel, *Estudio Práctico del ISR para Personas Morales 2003*, Ed. ISEF, 6ª ed. México, 2003, p. 46.

todos los datos necesarios tales como: de identidad, domicilio fiscal, etcétera, según le requiera el SAT.

2. Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación

De acuerdo a las disposiciones fiscales, las personas que estén obligadas a llevar su contabilidad deben de observar las reglas dispuestas por el CFF y su reglamento; para esto llevará sistemas y registros contables e instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor le convenga, de acuerdo a las características de su actividad (*Art. 28 CFF; 26 RCFF*). El CFF, en su artículo 28, enumera como obligación en materia contable las siguientes:

I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento del CFF, y tendrá que reunir los requisitos que establezca el mismo.

II. Los asientos de contabilidad serán analíticos y se efectuarán dentro de los dos meses siguientes en que inicien actividades.

III. La contabilidad se llevará en su domicilio fiscal; la contabilidad se podrán procesar los datos e información a través de medios electrónicos distinto del domicilio fiscal y esta acción no se considerará que esté fuera de su domicilio fiscal.

IV. Llevará además un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos procesados, etcétera, el registro debe de ser claro, detallado y preciso.

V. Cuando se trate de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, que estén abiertos al público, deberán contar con controles volumétricos autorizados por el SAT, y mantenerlos en todo momento en operación. Estos controles forman parte de la contabilidad.

Las cuentas y registros especiales que obliguen las disposiciones fiscales, se incluyen en la contabilidad, aunque a los contribuyentes no les sea obligatorio llevar libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

Se entiende por contabilidad, los sistemas y registros contables conformados por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando esté obligado a llevar máquinas, y toda la documentación comprobatoria; los asientos que se hagan, y los comprobantes, éstos deben de cumplir con los requisitos fiscales (*Art. 28 CFF*).

El registro y procesamiento utilizando los instrumentos y recursos que de acuerdo a su actividad le sean apropiados deberán cumplir como mínimo, con los siguientes requisitos:

I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las de actividades liberadas de pago por la ley.

II. Identificar inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

III. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que se den como resultado de las cifras finales de las cuentas.

IV. Formular los estados de posición financiera.

V. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación.

VI. Identificar las contribuciones que deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos y bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

VII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de los estímulos fiscales.

IX. Identificar los bienes distinguiendo entre los bienes adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a la donación, o en su caso a la destrucción (*Art. 26 RCFF*).

3. Facturación de Ingresos

La facturación de los ingresos, se desprende de la obligación que tiene el contribuyente de expedir comprobantes de acuerdo al artículo 86, fracción I, que reúnan los requisitos de los artículos 29 y el 29-A del CFF, cuando se expiden o facturaran ingresos, resulta ser la mejor manera que hay, para que la autoridad se de cuenta, cuánto ascienden los ingresos y por lo tanto exigir, el cumplimiento de obligaciones; recordemos que de los ingresos que se obtengan y aplicando sus respectivas deducciones, se conocerán los impuestos que la autoridad puede exigir.

4. Registro de bienes con deducción inmediata

Los contribuyentes, personas morales, pueden optar por efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes de activo fijo (*Art. 220 LISR*). Así que llevarán registros de los bienes que se deduzcan.

5. Declaraciones de clientes y proveedores, retenciones, donativos y pagos residentes en el extranjero y a autoridades

“Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal efecto expidan las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a

proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate, hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00”.

Independientemente de lo anterior, la autoridad fiscal puede solicitar la información en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio que corresponda la información solicitada, esto no quiere decir que la autoridad fiscal este ejerciendo facultades de comprobación a que se refiere el CFF, para esto el contribuyente contará 30 días hábiles a partir del requerimiento de la autoridad fiscal, para presentar la información.

6. Expedir comprobantes

Otra obligación que tienen la personas morales es “expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general” (*Art. 86 f. II LISR*).

Los comprobantes que se expidan deben de cumplir con los requisitos de los artículo 29 y 29-A del CFF.

7. Presentar información de retenciones

La retención que se efectúen y de las cuales se hayan entregado sus respectivas constancias se deben de “Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente a las personas a las que hubieran efectuado retenciones en el año calendario anterior” (*Art. 86 f. IV LISR*).

8. Formular estados financieros y levantar inventario

El contribuyente persona moral tiene como obligación “Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia a la fecha en que termine el

ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas” (Art. 86 f. V LISR).

Para formular un estado de posición financiera, los contribuyentes deben realizar un inventario físico total de existencias a la fecha en que se elabore dicho estado. La práctica del inventario podrá dejarse hasta el último día del mes anterior a la fecha de su terminación del ejercicio o hacer conteos parciales durante el ejercicio (Art. 91 LISR).

9. Presentar declaración anual

Una obligación más que tiene la persona moral es presentar “la declaración en la que se determine el resultado 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 termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa” (Art. 86 f. VI LISR).

10. Declaración recibidos de préstamos del extranjero

Si la persona moral ha recibido préstamos del extranjero tendrá la obligación de hacer saber a la autoridad fiscal de dichas transacciones; la declaración de los prestamos recibidos del extranjero se presentará a más tardar el día 15 de febrero de cada año, mediante formas oficiales que aprueban las autoridades fiscales en donde se anotará la información siguiente:

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

b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad de la principal y

de los accesorios de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior” (*Art. 86 f.VII LISR*).

11. Presentar información en dispositivos magnéticos.

Se presentará la información en dispositivos magnéticos, cuando los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, estos dispositivos magnéticos serán procesados en los términos que el SAT señale, mediante disposiciones de carácter general.

12. Plazo para entregar información de los que les retuvieron

El plazo para presentar información de las operaciones efectuadas en el año calendario inmediato anterior, es a más tardar el 15 de febrero de cada año siguiente, ante las autoridades fiscales.

La información que se requiere es la siguiente:

a) “De las personas a las que en el año calendario inmediato anterior se les hubiere efectuado retenciones del impuesto sobre la renta, así como 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 que les hubieran otorgado donativos en el año calendario inmediato anterior.

13. Llevar registro de Títulos Valor emitidos en Serie

También el contribuyente debe de llevar un registro de las operaciones efectuadas con títulos valor emitidos en serie. Para estos efectos se cumplirá con esta obligación cuando el contribuyente conserve los estados de cuenta en los que consten dichas operaciones, expedidos por el sistema financiero en los términos de la Ley (*Art. 86 f.XI LISR; 92 RLISR*).

“Las acciones son títulos valor”,⁶³ es importante llevar un registro de estos títulos valor porque “representan los derechos patrimoniales de los accionistas”,⁶⁴ así que, como representa parte del patrimonio existente en una sociedad, el controlarlas llevará a un mejor cumplimiento de las obligaciones.

14. Conservar documentación comprobatoria

La conservación de la documentación es otra más de las obligaciones que tiene el contribuyente, así que, obtendrá y conservará toda documentación comprobatoria, “cuando se trate de contribuyentes que celebren transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de las contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”. (*Art. 86 f. XII LISR*)

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación de guardar la documentación comprobatoria solamente se podrá realizar por los ejercicios ya terminados. La documentación debe de registrarse en la contabilidad.

El plazo para guardar la documentación y la contabilidad es de tres, cinco y diez años según sea el caso de que se trate, esto lo encontramos dispuesto en los artículos 30 y 67 del CFF, ya que es el tiempo que la autoridad fiscal tiene facultades de comprobación. Pues en caso de no conservar la contabilidad como es debido, se tendrán sanciones.

B) Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado menciona en su artículo 1º que las personas morales que realicen actos o actividades gravadas en territorio nacional, están obligadas al pago del IVA. Pero veamos algunas de las obligaciones implicadas para el cumplimiento de éstas.

⁶³ NAVARRO RODRIGUEZ, Alberto, *La enajenación de Acciones y la Percepción de Dividendos Régimen Fiscal para Sociedades y Personas*, Ed. THEMIS, 3ª ed., México, 1986, p.51

⁶⁴ *Ibidem*. 47

1. Llevar contabilidad y separar de las operaciones las distintas tasa de IVA

Se deberá llevar la contabilidad como ya se ha mencionado en temas anteriores, atendiendo a lo dispuesto en el Código Fiscal Federal y su reglamento; cabe hacer mención que se separarán las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas de IVA.

2. Dar comprobantes donde se traslade por separado el IVA

La expedición de comprobantes -como vimos anteriormente- es una obligación primordial para las personas morales; así que, además de que estos comprobantes deben de cumplir con los requisitos estipulados por el artículo 29 y 29-A del CFF, las personas morales deberán tomar en consideración lo siguiente:

- El impuesto al valor agregado se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se debió pagar el impuesto.
- Cuando el comprobante ampare actos o actividades por los que deba pagar el impuesto al valor agregado, en el mismo se deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante se deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante que se expida por el acto o actividad de que se trate, se deberá indicar además del importe total de la parcialidad que se cubre en ese momento, y el monto equivalente al impuesto que se traslade sobre dicha parcialidad.
- Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, por el pago que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en la que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá ser impreso en los establecimientos autorizados para tal efecto por el

Servicio de Administración Tributaria y contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior, amparando la enajenación de bienes, el otorgamiento de su uso o goce temporal o la prestación del servicio de que se trate (*Art. 32 LIVA*).

3. Datos que se anotarán al reverso del comprobante

Los contribuyentes que opten por anotar el importe de las parcialidades que se paguen, en reverso de los comprobantes, deberán anotar la fecha de pago, el monto del impuesto trasladado y, en su caso, monto del impuesto retenido. En este supuesto, los contribuyentes no estarán obligados a expedir los comprobantes por cada una de las parcialidades (*Art. 32 LIVA*)

4. Cuando el pago sea en una sola exhibición

Hay ocasiones en que el pago se realiza en parcialidades como ya anteriormente analizamos, pero, “Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante se deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada” (*Art. 32 LIVA*).

5. Expedir comprobantes con la leyenda impuesto retenido

Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda “Impuesto Retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado” y consignar por separado el monto del impuesto retenido (*Art. 32 LIVA*).

6. Presentar una sola declaración cuando se tuvieran varios establecimientos

Cuando el contribuyente tuviera varios establecimientos, tiene la obligación de presentar una sola declaración en las oficinas autorizadas del SAT y, en cada uno de estos establecimientos se tendrán que conservar copia de dicha declaración para que cuando la requieran las autoridades fiscales de los diversos domicilios de los establecimientos, los tengan a su disposición (*Art. 32 f. IV LIVA*).

7. Expedir constancias por retenciones

Si es una persona moral que esté obligado a realizar la retención de impuestos, deberá expedir constancias por las retenciones del impuesto que se efectúen, al momento de recibir el comprobante en donde se traslade el IVA, y proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT, la información de las personas que les hubieren retenido el impuesto; esta información se presentará a más tardar el 17 de cada mes inmediato posterior al que corresponda dicha información (*Art. 32 f.V*)

7. Presentar aviso de las retenciones a las autoridades fiscales

Esto aplica cuando las personas morales efectúen con frecuencia retenciones, tiene la obligación de presentar aviso a la autoridad fiscal dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada (*Art. 32 f. VI*).

9. Proporcionar información del IVA en las declaraciones.

Cuando se lleve a cabo la declaración del Impuesto Sobre la Renta el contribuyente tendrá la obligación de presentar la información relacionada al Impuesto al Valor Agregado (*Art. 32 f. VII*).

2.2.2. Sociedades con Fines No Lucrativos

Las sociedades que no buscan de lucro, son creadas para servir sin tener la finalidad de obtener algún ingreso.

A) Impuesto Sobre la Renta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta no tiene contempladas a las personas morales con fines no lucrativos, como contribuyentes del ISR, salvo las excepciones que marca la ley y las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro y de las personas autorizadas para recibir donativos deducibles; éstas sí serán contribuyentes del ISR (*Art. 93 LISR*).

El hecho de no ser contribuyentes del ISR, no los exime de cumplir con diversas obligaciones fiscales que la autoridad fiscal exige para tener control sobre estas sociedades.

Se consideran a personas con fines no lucrativos los siguientes:

I. “Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.

II. Asociaciones patronales.

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 la sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones escasos de recursos que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistema y de

desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problema de discapacidad, dedicada a las siguientes actividades:

- a)** La atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.
- b)** La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.
- c)** La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como la readaptación social de las personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.
- d)** La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.
- e)** La ayuda para servicios funerarios.
- f)** Orientación social y capacitación para el trabajo.
- g)** La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.
- h)** Apoyo a la defensa y promoción de los derechos humanos.

VII. Las sociedades cooperativas de consumo.

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.

IX. Las 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 y asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o 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 las siguientes actividades:

a) La promoción y difusión de la 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 la Ley Federal de Cinematografía.

b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artística de conformidad con lo señalado con el inciso anterior.

c) La protección, conservación, recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artístico e Histórico y la Ley Generales de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforma el país.

d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.

e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la cultura 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 refiera la

legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamos a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.

XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de educación.

XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal de Derechos de Autor.

XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.

XVII. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 98 de la LISR,

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 y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante regla de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen de forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección del ambiente y la preservación y restauración de equilibrio ecológico. Dichas sociedades o asociaciones, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de la LISR, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma.

XX. Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en peligro de extinción y la conservación de su hábitad, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Dichas asociaciones y sociedades, deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de LISR” (*Art. 95 LISR*)

También el artículo 102 de la LISR contempla a otras personas morales con fines no lucrativos a: “Los partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos, tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de la Ley”.

1. Determinar el remanente y su excepción

Las sociedades y asociaciones civiles tienen como obligación de determinar el remanente distribuible de un año calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados el artículo 109 de la LISR y aquéllos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con la ley.

Se considera como Remanente Distribuible únicamente los ingresos que sean en efectivo y en bienes (*Art. 93 pfo.3º LISR*).

2. Calcular el remanente distribuible

El remanente distribuible se calculará de la siguiente manera:

Cuando la mayoría de sus integrantes o accionistas de dichas personas morales sean contribuyentes del Título II de la LISR, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyéndole las deducciones que correspondan en los términos de dicho Título. Cuando la mayoría de los integrantes de dichas personas

morales sean contribuyentes del Título IV, capítulo II, Secciones I ó II de la LISR, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de dichas secciones (*Art. 93 p. 4 LISR*).

3. Determinar ISR cuando haya remanente distribuible

Cuando haya remanente distribuible se determinará ISR y “la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la LISR, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquél en que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo”. (*Art. 97 LISR*).

4. Presentar constancias del remanente distribuible

Las personas morales no contribuyentes, tienen la obligación de “proporcionar a sus integrantes constancias en la que se señale el monto del remanente distribuible, la constancia deberá proporcionarse a más tardar el día 15 de febrero del siguiente año” (*Art. 101 f. IV*).

5. Llevar sistemas contables conforme al CFF

El hecho de que a estas personas que no persiguen el lucro se les denomine como no contribuyentes, no los exime del cumplimiento de obligaciones tales como el de llevar sistemas contables de acuerdo al CFF y su reglamento; así lo determina el artículo 10, 1 fracción I, de la LISR.

La contabilidad que llevarán las personas morales con fines no lucrativos según el artículo 106 del RISR, podrán llevar una contabilidad simplificada, es decir, llevarán el libro de ingresos y egresos y de registro de inversiones y deducciones, según lo establece el artículo 32 del RCFF.

6. Expedir comprobantes

Una más de las obligaciones que tienen estas personas es la expedición de comprobantes, ya que éstas acreditarán las enajenaciones que se efectúen, los servicios que se presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes. De estos comprobantes se debe guardar una copia para que cuando las autoridades fiscales las soliciten estén disponibles. Estos comprobantes deberán reunir los requisitos que fije la Ley fiscal (*Art. 101 f.II*)

7. Presentar declaraciones

La presentación de declaraciones, también está contemplada dentro de las obligaciones que tiene la persona moral sin fines de lucro, así que lo hará “en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que corresponda a cada integrante (*Art. 101 f. III*).

8. Proporcionar constancias y retenciones correspondientes

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 6 menciona que el retenedor tiene la obligación de enterar la cantidad equivalente que debió haber efectuado. Para cumplir con esta obligación si la persona moral con fines no lucrativos actúa como retenedor, deberá “Expedir constancias y proporcionar la información a que se refieren las fracciones III y VIII del artículo 86 de la LISR; retener y enterar el impuesto a cargo de los terceros y exigir la documentación que reúnan los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de la LISR. Asimismo, deberá cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 118 de la misma Ley, cuando se hagan pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV de la LISR” (*Art. 101 f. V*).

9. Presentar declaración anual

La declaración anual se deberá presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año.

Las sociedades civiles y las asociaciones civiles a que se refiere el artículo 95, fracciones V y XIX, del la LISR, así como las sociedades de inversiones que están contemplados dentro de las personas morales que no tienen como fin el lucro, “presentará declaración anual en la que informarán a las autoridades fiscales de los ingresos obtenidos y las erogaciones efectuadas”.⁶⁵

La información que contendrá será la siguiente:

a) “De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como los residentes en el extranjero a los que se les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de la LISR.

b) De las personas a las que hubieran otorgado donativos en el año del calendario inmediato anterior” (*Art. 101 f. V LISR*).

Si la persona moral lleva su contabilidad mediante sistemas de registro electrónico, la información de los incisos anteriores se presentará por medios magnéticos siguiendo las disposiciones del SAT; estos dispositivos se devolverán a los contribuyentes dentro de los seis meses siguientes a su presentación. Cuando la contabilidad se lleva de manera manual o mecanizada o su sistema de cómputo no pueda procesar los dispositivos señalados por el SAT, la información se presentará por medio de las formas dispuestas por la autoridad fiscal.

Cuando se disuelva una sociedad o asociación civil, la declaración se presentará dentro de los tres meses siguientes a la disolución (*Art. 101 p.6 LISR*).

Las asociaciones civiles que no enajenen bienes y no tengan empleados sino que sólo presta servicio a sus asociados, no tendrán obligación alguna. Y si es el caso

⁶⁵ DOMÍNGUEZ OROZCO, Enrique, RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc, Ob. cit. p. 140

de que en estas asociaciones o sociedades llegase a tener un máximo de cinco trabajadores, podrán llevar registros contables simplificados (*Art. 101 LISR*).

CAPÍTULO III CAUSAS QUE PROVOCAN LA NO TRIBUTACIÓN Y LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIO

3.1. CAUSAS DE LA NO TRIBUTACIÓN

Son diversas las causas por la cual los contribuyentes optan por no contribuir; la acción suele ser voluntaria o involuntaria. Cuando es de forma voluntaria, no encontramos excusa para el incumplimiento, porque se da el caso de que, por lo general, el que evade esta responsabilidad lo hace con toda la premeditación y conocimiento de las consecuencias que pudieran suscitarse, además de que los contribuyentes que no tributan -o si lo hacen- no es lo que deberían tributar. Son personas que tienen la capacidad de hacerlo por lo abundante de los ingresos que tienen y por si fuera poco, tienen asesores que en ocasiones se prestan para este tipo de transacciones. Cuando es involuntario, el contribuyente cae en la no tributación, porque no cuenta con la asesoría adecuada y como consecuencia se ve inmerso en errores formales o aritméticos, o simplemente no conoce sus obligaciones para con la autoridad fiscal y piensa que no está cayendo en el incumplimiento de éstas; o simplemente, el contribuyente lo percibe como algo sumamente difícil; otra razón es porque al buscar la solución se encuentran con oscuridad en la Ley, o cuando ya han comprendido el sistema tributario se enfrentan a cambios drásticos en las disposiciones fiscales.

Por estas causas y demás, creemos que se ha generado lo que denominaremos "Terrorismo Fiscal".

3.1.1. Terrorismo Fiscal.

Llamaremos "Terrorismo Fiscal", al exceso de miedo, terror, aversión, que el contribuyente tiene hacia la autoridad fiscal; esta situación se presenta cuando el contribuyente está por cumplir con sus obligaciones y se encuentra con diversas situaciones que generan su miedo a no cumplir con lo que la autoridad requiere y cuando llega a tener problema con el cumplimiento de sus obligaciones, el

contribuyente solo cae y se sume en la desesperación al no saber que hacer; es verdad que la autoridad ha ideado formas de ayuda, para dar buena atención al contribuyente, como por ejemplo la personalizada, pero hasta en esta misma situación aunque la atención sea excelente por parte de un asesor fiscal, si el contribuyente arrastra desde el principio del ejercicio, errores que pudieran ser tan simples como el que no conserve sus comprobantes fiscales, u otras más complejas como el que no hayan cumplido con pagos mensuales y demás situaciones que suelen presentarse; el asesor fiscal no puede hacer mucho porque son situaciones u obligaciones que deben de tener su cumplimiento en un tiempo determinado, en este caso lo que queda únicamente es regularizar al contribuyente, pero cuando se le pide los requisitos necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones, simplemente no los tiene o no sabe cuales son; y esto en el mejor de los casos porque hay contribuyentes que definitivamente desconocen su quehacer fiscal, y así, se ha vuelto un círculo vicioso entre autoridad fiscal y contribuyente. Decimos un círculo vicioso por el hecho de que la autoridad depende de lo que los contribuyentes aporten o contribuyan y los contribuyentes dependen de la autoridad para el funcionamiento de su medio de ingresos.

Pero el terrorismo fiscal no se inicia solo por la atención que se da a los contribuyentes sino que también se genera en la Ley.

A) En la Ley

Debido a que en la ley se genera la imposición de contribuciones para que sean cubiertos los gastos públicos, ahí también es adonde tiene su fuente el terrorismo fiscal porque se supone que la Ley es para todas las personas en general, pero cuando las estas tratan de leer y conocer, se encuentra con que la ley es oscura y por si fuera poco es ambigua, esto tiene como consecuencia el desconocimiento de la Ley y por lo tanto el terrorismo fiscal, por no conocer sus derechos y obligaciones.

Cabe hacer hincapié que si a los profesionales del área fiscal les es difícil comprender algunos términos que se mencionan en la Ley y tienen que acudir a diccionarios y libros para llegar a un conocimiento sino exacto de la materia fiscal si lo básico, ahora con más razón las personas comunes que desconocen, el esfuerzo es mayor y el conocimiento es parcial.

B) Con los Legisladores

El artículo 72, en su inciso h Constitucional, que menciona que: “la formación de Leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”. Este artículo nos informa quien emite las leyes en materia tributaria.

La Cámara de Diputados como representante del pueblo tiene la obligación de velar por los intereses del pueblo, ¿pero será cierto que cumplen con este papel?, haciendo un análisis de lo que se ha observado en el transcurso del tiempo, no ha sido así, es cierto que quizás no todos nuestros representantes se olviden de la gente, pero la gran mayoría si lo hace. Esta situación constante, ha tenido como consecuencia que la población en general haya caído en la incredulidad de sus representantes. Y con razón, porque cuando están en campaña, solicitan votos, prometen un sin número de cosas y cuando están en el poder se olvidan de sus promesas o simplemente se dan cuenta que es difícil y que no se tiene el poder suficiente para poder cumplir lo que prometen. O simplemente no les importa porque ellos no padecen las necesidades que el pueblo tiene, ya que sus grandes sueldos nublan su vista a la realidad.

3.1.2. Ambigüedad y oscuridad de la Ley

La ambigüedad y oscuridad en las distintas leyes fiscales es latente en sus diversos artículos. Es por esto que debemos de saber interpretar bien las normas fiscales, pero “Las leyes fiscales, como todas las demás están conformadas por

palabras. (...) Y bien sabemos que las palabras tienen, además de las necesarias consideraciones etimológicas, filológicas, históricas, contextuales, etc. a las que no cabe sustraerse en forma alguna, una significación que evoluciona con el curso del tiempo en razón de las prácticas, usos, modismos, costumbres, etc., de tal forma que, en suma, viene a resultar ineludible la necesidad de interpretarlas”⁶⁶

A) Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación así como las demás leyes fiscales como vimos, están integradas por palabras en sus diversos artículos, he aquí el problema que al momento de leerlos tenemos que remitirnos a diccionarios especializados en la materia, porque en un diccionario común encontramos las mismas palabras pero tienen otro significado, ahora pensemos, ¿a caso todos los contribuyentes tendrán a su alcance algún diccionario de la materia en específico? La respuesta es obvia, ¡claro que no!

Así que términos sencillos como el de persona física puede causar confusión, ¿persona física? Si, ¿y quienes son las personas físicas? ¿A caso será una persona que se puede palpar, visualizar? o que quiere decir este término en el ámbito fiscal, El artículo primero del CFF solo se limita a decir que las personas físicas tienen obligación de contribuir.

Otro ejemplo lo encontramos en el artículo 5 del CFF, donde menciona que se aplicará de forma estricta las disposiciones fiscales y que cuando falte norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, ¿cuáles son esas disposiciones de derecho federal común? Nosotros llegamos a la conclusión de que se aplica supletoriamente el Código Civil Federal, pero ¿Por qué no se menciona esta Ley? Un contribuyente sin dirección y asesoría fiscal no sabría de qué ley se trata, como vemos cae en la ambigüedad al no ser claro y específico.

⁶⁶ DIEP DIEP, Daniel, *Fiscalística*, Ed. PAC, 2ª Ed. México, 2003, p. 63-64.

También en el artículo 10 del mismo código encontramos otro ejemplo de ambigüedad o mala interpretación, dice que admite como domicilio fiscal para las personas físicas, el local donde realicen sus actividades o en su defecto, su casa habitación, pero posteriormente dice que el contribuyente persona física tiene cinco días para acreditar a la autoridad su domicilio fiscal, ¿a caso no ya quedó como domicilio fiscal su casa habitación? ¿Porqué la autoridad se retracta de lo que dispone primero en el precepto legal? Este problema es frecuente más con el régimen del cual hablamos en nuestro trabajo, el Contribuyente que presta servicios profesionales, puesto que no siempre cuenta con un local específico para trabajar.

Así podemos seguir escudriñando los artículos y encontrar otras situaciones de ambigüedad y oscuridad en el Código Fiscal de la Federación.

Además si el Código Fiscal fuera del todo específico no tendría en ningún caso, remitirse a la Resolución Miscelánea Fiscal, sin embargo no es así porque cuando es necesario se acude a ésta, para buscar respuestas más específicas y concretas cuando llegan a surgir dudas, y constantemente se emiten reformas y cambios en las disposiciones fiscales, si todo fuera claro y no hubiera dudas, no habría necesidad de todo lo anterior.

B) Ley del Impuesto sobre la Renta

En la LISR se encuentran también ambigüedades, por ejemplo: el artículo 93 menciona que las personas morales con fines no lucrativos, no serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, salvo las excepciones que se consideran en el artículo 94 de la misma ley. Los integrantes, que forman la sociedad o asociación con fines no lucrativos y que gracias a ellos funciona, si leen este artículo concluirían que no tienen ninguna obligación para con el Impuesto Sobre la Renta, pero no es así, porque posteriormente en el artículo 95 se menciona que se tendrá que calcular el ISR del remanente distribuible de los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos. Entonces ¿cómo

entendemos esto? no existe coherencia entre un artículo y otro, ya que ésta persona moral con fines no lucrativos sigue teniendo obligaciones con respecto al ISR, porque los que la integran tienen esas obligaciones.

Un caso más, es el del artículo 176 fracción III de la LISR, cuando habla de las deducciones personales, menciona que los consideran como tales, los donativos no onerosos ni remunerativos, cuando dice onerosos, ¿en donde se basan para decir cuando excede?, o ¿cuando es demasiado oneroso?, y ¿Para quién será remunerativo para el que dona o para el que recibe la donación?, creemos que en este caso se admiten varias interpretaciones que nos llevan finalmente a la confusión.

C) Ley del Impuesto al Valor Agregado

Otra de las leyes fiscales es la LIVA y en esta también encontramos que el contenido de algunos artículos son poco claros, tal es el caso del artículo 4, habla del acreditamiento, si una persona común leyera este artículo pesaría sin duda ¿Qué es esto?, sigue leyendo y se encuentra que ahora habla de que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, pero ¿Qué es el impuesto acreditable?, y sigue su lectura y se encuentra ahora que a la cantidad que resulte se le aplicará la tasa que señala la Ley, ¿de que tasa esta hablando? El lector puede dar una interpretación distinta a la que la autoridad quiere que tengamos, así que aunque pudiéramos pensar en que los ejemplos citados son tan fáciles de comprender o hasta absurdos, no es así, porque tenemos que acudir constantemente a diccionarios de la materia o a libros que nos aclaren nuestra visión en cuanto a cualquier asunto que tenga que ver con la tributación.

3.1.3. Exceso de Requisitos o Formalidades

Como ya analizamos en los capítulos anteriores, hay obligaciones de las cuales se tienen que cumplir atendiendo a las formalidades que la autoridad tributaria requiere, estas en ocasiones son excesivas lo que complica un poco más el cumplimiento de sus obligaciones, este exceso de formalidades lo encontramos en

la Ley y en los Formatos que la autoridad ha dispuesto para que el contribuyente utilice.

A) En la Ley

La Ley, es la norma jurídica que proviene del poder legislativo y que se caracteriza por ser general, abstracta y obligatoria. Esto nos hace pensar en que por fuerza el contribuyente debe de llevar a cabo lo que la Ley dispone, en este caso observando las diversas formalidades, tales como lo registrados en el artículo 28 del CFF, en donde se enlista un sin número de requisitos para llevar de forma apropiada la contabilidad. O en el caso de cuando hay que destruir o guardar la documentación son distintos los pasos a seguir y creemos que estas formalidades son excesivas.

B) En los Formatos

La autoridad fiscal dispone formatos y anexos, estos tienen que corresponder al régimen a declarar, tienen que ser exactos, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones ya sea que presente pagos provisionales o declaraciones anuales, avisos, etc., creemos que caen en el exceso de formalidades, tanto es el exceso de estas, que hasta un error de dedo en los formatos o el uso de corrector en estas, es sancionado por dichas autoridades, otro ejemplo del exceso de formalidades es que, en cada formato, en los dos lados hay que escribir el Registro Federal de Contribuyentes y la Clave Única de Registro de Población.

Cabe hacer mención que el SAT ha tomado medidas al respecto al crear el formato único, un formato que esta integrado por 44 conceptos y son los siguientes:

1. ISR personas morales
2. ISR personas morales, régimen simplificado, Impuesto propio.
3. ISR personas morales, régimen simplificado, Impuesto de sus integrantes.
4. ISR por consolidación.

5. ISR por dividendos.
6. ISR por fondo de pensiones o jubilaciones y primas de antigüedad.
7. ISR personas físicas. Actividad empresarial y profesional.
8. ISR personas físicas. Actividad empresarial. Régimen intermedio para la federación.
9. ISR personas físicas. Arrendamiento de muebles (uso y goce).
10. ISR personas físicas. De los demás ingresos.
11. ISR retenciones por salarios.
12. ISR retenciones por asimilados por salarios
13. ISR retenciones por servicios profesionales.
14. ISR por pagos por cuenta de terceros o retenciones por arrendamiento de inmuebles.
15. ISR retenciones por intereses.
16. ISR retenciones.
17. ISR retenciones por pagos al extranjero.
18. ISR personas físicas. Salarios.
19. ISR enajenación de bienes (excepto terrenos y/o construcciones).
20. ISR fedatarios públicos y retenedores. Enajenación de bienes.
21. ISR personas físicas. Adquisición de bienes.
22. ISR fedatarios públicos. Adquisición de bienes.
23. ISR retenciones por premios.
24. ISR enajenación de terrenos y/o construcciones.
25. ISR personas físicas. Actividad empresarial. Pequeños contribuyentes.
26. ISR Personas físicas. Actividad empresarial. Régimen intermedio para Entidades Federativas.
27. Impuesto al Activo.
28. Impuesto al activo por consolidación.
29. Impuesto al activo. Impuesto de los integrantes de personas morales del régimen simplificado.
30. Impuesto al valor agregado.
31. IVA ajuste.

32. IVA actos accidentales.
33. IVA retenciones.
34. IVA Pequeños contribuyentes.
35. IEPS por bebidas alcohólicas.
36. IEPS por cerveza.
37. IEPS por bebidas refrescantes.
38. IEPS por alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.
39. IEPS por tabacos labrados.
40. IEPS por telecomunicaciones.
41. IEPS por refrescos y sus concentrados.
42. IEPS retenciones.
43. Impuesto sustitutivo del crédito al salario.
44. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

Estos conceptos integrarán el formato único, se observa como es que si simplificará de alguna forma el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Puesto que ya no se verá inmerso en la multitud de formalidades y recuadros en los formatos.

3. 1. 4. El cumplimiento de la Ley y su onerosidad

En el supuesto de que el contribuyente conozca sus obligaciones y trate de cumplir con ellas como es debido, el problema al cual se enfrenta es que la cantidad del impuesto a pagar es sumamente oneroso, por ejemplo en el caso de que el prestador de servicios tenga ingresos esporádicos, se la aplicará la tasa del 20% sobre sus ingresos y sin deducción alguna, a nuestro modo de ver no se cumplen con los principios tributarios, en donde dispone que se cuidará que no sean excesivas las contribuciones que resulten a pagar y que se atenderá a la capacidad contributiva del contribuyente y por si fuera poco no puede deducir nada, entonces ¿Cómo amortiguará su carga tributaria? Por donde lo veamos no hay opción y como mencionamos anteriormente la ley es obligatoria y el contribuyente tiene que cumplir este conforme o no.

3.2. Los Principios Tributarios que deben de observarse

En el cumplimiento de las obligaciones, se deben de observar diversos principios por parte de la autoridad. Esto para buscar el buen funcionamiento del sistema tributario. Citaremos tres tipos de principios: los tributarios, constitucionales e institucionales.

3.2.1. Los Principios Tributarios

Los principios, son las normas que rigen la conducta y el pensamiento, así que los principios tributarios regirán los actos que la autoridad fiscal realice para con el contribuyente. Entre los principios que se deben de observar: son el principio de igualdad, certidumbre, comodidad, economía, esto es en el caso de los tributarios.

A) Principio de igualdad

También denominado como principio de justicia o equidad, dado que la igualdad, la equidad y la justicia, transmiten la misma idea. La equidad consiste en juzgar con imparcialidad, es decir, sin distinción alguna; la igualdad es eso, tener la misma calidad y trato que otros; y la justicia es dar a cada uno lo que le corresponde. De igual forma podemos encontrarlo como principio de uniformidad ya que “indica que no debe de haber distinción entre las personas o entre clases sociales en el pago del impuesto, pues no hay razón para que unos paguen más y otros paguen menos en iguales condiciones”.⁶⁷

Lamentablemente este principio no se lleva a cabo, decimos esto por lo siguiente, y solo por citar un ejemplo. El artículo 15 en la fracción IV de la LIVA, menciona entre sus líneas que, quedan exentos del pago del IVA los establecimientos *particulares* que presten el servicio de enseñanza siempre y cuando tengan reconocimiento de validez oficial de acuerdo a la Ley General de Educación, es bueno preguntarse ¿cuántas universidades, preparatorias, primarias particulares,

⁶⁷ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, Ed. O.G.S. EDITORES, S.A. DE C.V., 4ª ed., México, 2001, p. 71.

prestan el servicio de enseñanza de forma gratuita?, ¿No es verdad que cobran colegiaturas muy altas? ¿Y por qué están exentos? ¿Solo porque tienen reconocimiento de validez oficial? No cabe duda, que aquí se pone en tela de juicio el principio de igualdad, porque bien sabemos que los dueños de estas escuelas particulares se han enriquecido a grandes niveles, pues no tienen la obligación en sus espaldas de pagar el IVA; Y si tienen capacidad contributiva.

B) Principio de certidumbre

La certidumbre es el conocimiento claro, seguro de las cosas, así que aplicándolo como principio tributario, según expuso Adam Smit en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, dice que el principio de certidumbre consiste en: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe de ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe de ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que sin impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso.”⁶⁸ Como podemos observar el contribuyente debe de conocer con certeza sus obligaciones, para que se lleve el cumplimiento del principio de certidumbre, en caso contrario cuando esta frente a la autoridad fiscal, desconoce cuanto le corresponde contribuir, o si es el caso de que el contribuyente tiene que pagar recargos; no sabe a cuanto ascenderán éstos y, por lo tanto, esta en incertidumbre.

C) Principio de comodidad

Se dice que algo es cómodo, cuando hace la vida más fácil, es decir, se facilita la realización de ciertas tareas. Así que este principio “Consiste en que toda contribución debe de recaudarse en la época y en la forma en que es más probable que convenga su pago al contribuyente”.⁶⁹ Se puede decir que este principio en la práctica si se aplica, porque a la persona física, por ejemplo, se le

⁶⁸ Citado por, DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho tributario*, Ob. cit. p. 69.

⁶⁹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ob. cit. p. 57

da todo el mes de abril para el cumplimiento de su obligación de presentar su declaración anual, el contribuyente puede acudir a presentarlo el día que más le convenga de este mes.

D) Principio de economía

Este principio va más que nada con lo que la autoridad debe de hacer en cuanto a personal que se contrata, el tiempo y recursos empleados para la recaudación de los impuestos, ya que el principio de economía consiste en que: “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.”⁷⁰ Entendemos entonces, que el principio de economía consiste en que se debe de cuidar tanto cuanto gasta la autoridad y cuanto tributarán los contribuyentes, la autoridad cuida “que los gastos de la administración fiscal, control y recaudación no deben de exceder de un 2 por ciento del total de lo recaudado.”⁷¹ Porque si llegase a exceder de este límite de gastos resultaría antieconómico. Ahora veámoslo desde el lado del contribuyente, si a este le cobran contribuciones muy altas, claro que lo desalentarían a la inversión y demás. Entonces, la autoridad tendrá cuidado y muy buen control para que se cumpla este principio.

3.2.2. Principios Constitucionales

La facultad y el poder que tiene la autoridad provienen de nuestra Constitución Política, así que la autoridad fiscal no podrá actuar de manera arbitraria, sino que tendrá que ceñirse a lo que nuestra Carta Magna dice. De igual forma el particular no tendrá que evadir su responsabilidad porque el fundamento legal constitucional esta en el artículo 34, fracción IV, donde dice que como mexicanos tenemos la obligación de contribuir.

⁷⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho tributario*, Ob. cit. p. 70.

⁷¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ob. cit. p.58.

A) Principio de legalidad

El principio de legalidad, se establece claramente en el artículo 31 fracción IV, cuando dice que es obligación de los mexicanos: “Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación, del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Además la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis jurisprudencial para definir en que consiste el principio de legalidad. Y a continuación citamos:

No. Registro: 389,621
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 168
Página: 169

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras

ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Este es un buen fundamento tanto para que la autoridad desempeñe su función de exigir tributos, como para los contribuyentes, y para que el contribuyente pague solo lo que la Ley establece.

3.2.3. Principios Institucionales

El Servicio de Administración Tributaria, como institución, tiene que basar todas sus actuaciones en principios, esto con la finalidad de tener un sistema tributario

eficaz, por este razón conozcamos cual es la visión, objetivos y políticas que utiliza para conocer como se establece su funcionamiento.

A) Visión del SAT

El Servicio de Administración Tributaria tiene como visión “Ser una institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formado por un equipo honesto, profesional y comprometido al servicio de los mexicanos”.⁷² Es una visión muy alentadora, se necesitaría laborar en esta institución para comprobar la veracidad de que anteriormente se mencionó.

B) Objetivos del SAT

Toda institución debe de tener objetivos a alcanzar y los del SAT son los siguientes:

- **“Aumentar la eficacia recaudatoria**

Coordinar y orientar las acciones de las áreas del SAT para incrementar la eficacia recaudatoria, redefinir la presencia geográfica y nivel de las Administraciones del SAT, facilita y propiciar el cumplimiento voluntario.

- **Lograr conciencia del riesgo ante el incumplimiento**

Establecer vigilancia especial a contribuyentes con indicios de evasión, fortalecer la fiscalización dirigida a omisos y renuentes, difundir pública y periódicamente los resultados de combate a la evasión. Diseñar programas específicos de fiscalización a grandes retenedores con énfasis en el sector público, coordinar acciones con las Administraciones Fiscales del extranjero, interactuar con áreas jurídicas para emitir procedimientos y resoluciones apegadas a derecho.

- **Reducir el contrabando y la economía informal**

Aprovechar la tecnología para mejorar la supervisión y operación aduanera, intensificar la coordinación con otras dependencias públicas para evitar la

⁷² SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), *Manual de Apoyo*, Ob. cit., p. 20.

introducción y venta de mercancías ilegales, establecer alianzas estratégicas con los sectores afectados por la competencia desleal, diseñar programas integrales preventivos y correctivos a los tianguis (intermediarios, productores y proveedores) para evitar la economía informal.

- **Contar con un padrón completo y confiable**

Diseñar una base de datos que contenga la totalidad de los padrones, depurados, e integrarla al SAT, incorporar al padrón de recaudación a los omisos de la economía informal.

- **Establecer un control de obligaciones universal, oportuno y exhaustivo**

Vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, derechos y aprovechamientos periódicos, ampliar el uso de Internet en la operación de los sistemas de recaudación, realizar modificaciones por medios electrónicos, marcar a los incumplidos en el padrón que corresponda, a fin de suspender los beneficios vinculados.

- **Mejorar la eficiencia de la Administración Tributaria**

Crear conciencia del costo, promover una coordinación y supervisión eficiente entre las Administraciones Generales y Locales que garanticen su funcionamiento integral, simplificando y eliminación de trámites, revisar y adecuar las estructuras orgánicas internas de la Administración Tributaria, mejorar y optimizar los espacios e instalaciones del SAT.

- **Contar con una nueva cultura organizacional que impulse los valores de honestidad, calidad, transparencia y vocación de servicio, apegada a la Ley y con personal altamente calificado, promoviendo:**

- La formación del personal dentro de los valores de honestidad, calidad, transparencia, vacación de servicio.
- Una cultura de transparencia, implementando la cultura de Planeación Estratégica.
- Esquemas de capacitación eficientes, servidores públicos de mando con habilidades gerenciales y técnicas, mecanismos e inteligencia para detectar conductas de corrupción.

- **Disponer de sistemas y procesos informáticos integrados y seguros, orientados a procesos internos y al contribuyente.**
- **Cambiar la percepción del contribuyente hacia la institución por una imagen de honestidad, calidad, transparencia, servicio, apego a la Ley y profesionalismo”⁷³**

Otro de los objetivos de la transformación del SAT es proporcionar servicios de calidad, que respondan a las necesidades del contribuyente, Con esto buscan estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones. “Queremos que, ya sea en nuestro portal de Internet o en los Módulos de Asistencia, tenga la seguridad de contar con un punto de contacto único para los trámites fiscales que necesita realizar.

- Orientación

Es un servicio que le permite obtener información y asesoría para ayudarle a cumplir con sus obligaciones fiscales. Podrá acceder a este servicio por Internet, teléfono, o a través de los Módulos de Asistencia. El servicio incluirá una base de información en el portal de Internet y una base de preguntas y respuestas frecuentes, que podrá consultar en cualquier momento.

- Aclaraciones

Con este servicio pondremos a su disposición un mecanismo de atención que a través de Internet, teléfono o Módulos de Asistencia, que le permitirá plantear al SAT cualquier situación en la que requiera asistencia para que cuente con una respuesta expedita.

El propósito es que reciba mayor información y conozca, en todo momento, el estado de sus trámites. Incluirá el registro y seguimiento a las acciones de mejora

⁷³ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), *Manual de Apoyo*, Ob. cit., p. 20-21.

que usted nos quiera observar o proponer para hacer nuestros servicios más eficientes.

- Quejas

A través de Internet o vía telefónica recibimos cualquier queja, sugerencia o comentario hacia el SAT acerca de la calidad de los servicios recibidos. Igual que en el servicio de Aclaraciones, en el de Quejas también se incorporará un esquema de registro y seguimiento de las acciones de mejora que deban efectuarse para subsanar las causas que dieron origen a su planteamiento.

- Autorizaciones

Permitirá solicitar al SAT, a través de Internet, una autorización para realizar alguna actividad.

- Solicitud de información

Se trata de un servicio a través del cual se gestionarán las solicitudes de información que presenten los ciudadanos conforme a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información. Esta es una interfase al Sistema de Información del Instituto Federal de Acceso a la Información (SISI), por cuyo conducto ingresan todas las solicitudes.

- Requerimientos de información

Permitirá ingresar de manera electrónica cualquier información que el SAT le requiera, y dar seguimiento al asunto correspondiente hasta su conclusión.

- Denuncias por evasión fiscal

Le permitirá proporcionar datos a la autoridad sobre otros contribuyentes que presuntamente estén incumpliendo con sus obligaciones fiscales. Esta información sirve para programar actividades de comprobación de obligaciones, como visitas

o revisiones. Las denuncias podrán hacerse al SAT a través de Internet, Módulos de Asistencia o las oficinas de partes.

- Expediente del contribuyente

Contiene su historial tributario, y muestra las distintas transacciones o interacciones que haya tenido con el SAT: avisos, declaraciones, devoluciones, pagos, notificaciones recibidas, entre otras.

- Portal del SAT

El portal de Internet es el medio principal de comunicación entre usted y el SAT. Cuenta con una *sección pública* con información sobre la administración tributaria que cualquier persona puede consultar, y una tendrá una *sección privada*, su propio portal personalizado, al que sólo usted podrá ingresar con una clave de autenticación. Ahí encontrará la información que le permita conocer el estado de sus asuntos o transacciones y acceder a los servicios que requiera para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Nuestro portal le ofrece información y servicios para que usted realice directamente sus trámites. Si requiere asistencia puede ingresar en la *ayuda en línea* (Chat) donde nuestros agentes le brindarán atención personalizada y aclararán sus dudas. En caso necesario, lo canalizarán hacia equipos de atención especializada.

- Estado de movimientos del contribuyente

Mostrará un registro en línea de las declaraciones y pagos que haya usted realizado, para tener al día todos sus movimientos en un periodo determinado.

- Consultas

Simplificará y controlará los medios de presentación de consultas vinculantes de los contribuyentes que requieren una resolución jurídica en forma ágil, segura y transparente.

- Otros avisos

Permitirá presentar ante el SAT avisos de distinta índole, que si bien no impactan en el RFC, sí pudieran modificar la situación fiscal.”⁷⁴

Cada uno de los objetivos numerados nos hace pensar que es necesario que el SAT, trabaje más para lograr alcanzarlos.

C) Políticas del SAT

El SAT sigue un comportamiento para llegar a un fin, las cuales son las siguientes:

- “Apego estricto a las Leyes y a los criterios emitidos por los órganos jurisdiccionales.
- Recaudar conforme a la Ley.
- Promover un equilibrio en la política que exige y sanciona, y la que propicia y facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- El contribuyente incumplido debe de ser sancionado y el cumplido respetado.
- Cero tolerancia al contrabando y a la evasión.
- La economía informal debe de combatirse.
- Incorporar a todos los contribuyentes al padrón.
- Vigilancia de las obligaciones de los contribuyentes.
- Servicio de calidad al contribuyente.
- Un contribuyente informado, cumplimiento voluntario.
- No tolerancia a la corrupción.
- Honestidad, lealtad y profesionalismo valores de nuestros servidores públicos.
- El factor humano es clave.

⁷⁴ <http://www.sat.gob.mx>, consulta del 29 de mayo de 2007, a las 12:30 hrs.

- El desarrollo profesional y actualización permanente será una constante para los servidores públicos.
- La creatividad deberá ser aprovechada en todas las áreas del SAT.
- El trabajo en equipo garantiza su calidad.
- El eje del desarrollo del SAT, será la tecnología de punta para facilitar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes.
- La utilización de los recursos, será una constante en nuestras tareas”.⁷⁵

Así el SAT se rige por esta política, que de manera teórica es excelente, pero a la práctica, como todo, falta que se refine para así lograr su objetivo.

3.4. Recapitulación del problema y solución

El desconocimiento de las obligaciones fiscales tiene como consecuencia la no tributación, este problema es frecuente cuando no hay forma de conocer las obligaciones que como contribuyente se debe de tener siempre presente, y si a esto le agregamos el terrorismo fiscal que se extiende día con día, los contribuyentes optan por no cumplir con sus obligaciones y caen en la evasión, elusión y la antitributación, ya sea por desconocimiento de sus obligaciones o porque las conoce, pero le parecen excesivas. Este terrorismo fiscal no sólo afecta al contribuyente en particular; y si este problema se repite en otros contribuyentes, tendrá diversas consecuencias, que si lo vemos con más detenimiento, al paso del tiempo, repercute en la economía del país, y si un país no está bien en el aspecto económico, la población en general sufre las consecuencias, encareciéndose así el costo de la vida. Por eso es necesario que se actúe con cautela para combatirlo.

¿Cómo lograrlo? Primero, atendiendo a las Leyes, hacer todo lo posible para que los legisladores las emitan de forma más clara y fáciles de comprender, para que el contribuyente no las desconozca, y se vea atraído a estas, y además que se faciliten su acceso y publicidad, para que así se esparzan y se transmitan con el

⁷⁵ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), *Manual de Apoyo*, Ob. cit., p. 21.

fin de que el contribuyente vea el cumplimiento de sus obligaciones como algo de rutina y no como algo pesado y difícil de cumplir.

Por otra parte, el cumplimiento del SAT como institución, y teniendo buenos objetivos, una visión excelente aunado a su política ideal, si el personal que laboran en este órgano, sobre todo en el caso de atención al contribuyente, aunque no generalizamos, algunos de los asesores fiscales, no transmiten confianza y no son flexibles al momento de prestar el servicio de orientación y dar atención, les falta quitarse un poco la máscara de autoridad y usar la empatía para con el contribuyente. Los asesores además deben de estar bien capacitados; y no estamos hablando de aquellos que ya laboran en el SAT porque éstos si lo están, sino de aquellos que prestan servicio social en dicha institución. Con esto no estamos atacando a la instrucción y la capacitación que imparte el SAT con la finalidad de dar atención de manera más ágil, más que criticar es un acierto capacitar al personal que auxiliará a la atención del contribuyente, esta medida debería de tomarse en todas aquellas oficinas que brindan este servicio, solo que no todos los prestadores de servicio social adquieren un conocimiento, si no exacto de la materia, si las bases necesarias, recordando que cuando se pone en practica lo que se aprende, no se trata de casos ficticios sino reales y que tiene que ver con el patrimonio de los contribuyentes. Si la atención no es buena, este acto traerá graves consecuencias lo que asustará al contribuyente y no se acercará más al SAT, se alejará pensando en que adquirirá en lugar de soluciones, más problemas.

Si un contribuyente es bien atendido, y percibe que la atención que se le da es humana, flexible y atractiva, ya sea por atención personal, telefónica o electrónica, tendrá una buena percepción de la autoridad. Pensemos por un instante, este contribuyente conoce a otros contribuyentes, comunicará inmediatamente; o cuando surja algún comentario, que al acudir a la autoridad fiscal, se le dio excelente atención. Sin duda, recomendará al otro que se acerque, para aclarar sus dudas, y así, sí el segundo contribuyente recibe también una buena atención

este a su vez transmitirá lo mismo, y se iniciara una cadena que a final de cuentas, se unirá en el eslabón de la tributación.

Por nuestra parte, creemos que lograríamos que los contribuyentes se acerquen con más confianza a la autoridad para conocer sus obligaciones, no obstante estamos seguros que habrá otras aportaciones y soluciones para este problema, que como consecuencia inmediata, se tendría una mejor recaudación de impuestos y por lo tanto, una excelente economía en el País.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La obligación se traduce en: estar atado, ligado a cumplir alguna responsabilidad adquirida por actos o actividades que realiza el ser humano. Con esto se genera una relación jurídica en el que interviene un deudor y un acreedor y en donde el cumplimiento de las obligaciones adquiridas son lo primordial. Las obligaciones se presentan en diversas áreas, entre éstas las civiles y las fiscales.

SEGUNDA.- La obligación fiscal es una obligación del derecho público, por lo que tiene como sujeto activo el ejecutivo ha delegado la función de recaudación al órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llamado Servicio de Administración Tributaria, para exigir al contribuyente el tributo basado en la Ley.

En una relación jurídica tributaria, participan diversos sujetos, entre ellos el sujeto activo ó autoridad fiscal, conocido como el Servicio de Administración tributaria facultado para exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales, en el artículo 34, fracción IV, Constitucional, al obligar a los mexicanos a contribuir para los gastos públicos; y el sujeto pasivo, también conocido como contribuyente quien recibe la carga tributaria cayendo en el papel de deudor cuando tiene que pagar las contribuciones que se generen.

TERCERA.- La obligación tributaria y la capacidad de exigir su cumplimiento, proviene de la Ley; los contribuyentes tendrán la obligación de tributar, por lo tanto, la autoridad fiscal no podrá cobrar otros impuestos que no estén en ley.

CUARTA.- La obligación jurídica tributaria es parte integrante de la relación jurídica tributaria, no es su sinónimo; es decir, primero se generará la relación jurídica tributaria y como consecuencia vendrá la obligación jurídica tributaria.

QUINTA.- Las obligaciones fiscales se dividen en dos, a saber: la sustantiva y la formal. La primera se realiza cuando se lleva a cabo la conducta de dar, es decir, el contribuyente tiene que enterar al SAT como pago el tributo, a cuánto ascienden sus ingresos y da la cantidad correspondiente de acuerdo a lo que percibe; y la formal se realiza cuando el contribuyente materializa su conducta; una vez que esto se encontrará con tres clases de obligaciones formales, la de hacer, no hacer y tolerar, según sea el caso. El hacer, se da cuando se presentan declaraciones, avisos, etc.; el no hacer, cuando el contribuyente se abstiene de realizar conductas ilícitas; la de tolerar, se pone en práctica cuando el sujeto pasivo soporta los actos de molestia que la autoridad fiscal considera necesarios, por ejemplo, las visitas domiciliarias.

SEXTA.- Los contribuyentes se presentan en dos modalidades y son: las personas morales y las personas físicas. Las físicas, todos los seres humanos capaces de tener derechos y obligaciones; aplicándolo a la materia fiscal: obligaciones fiscales: Y las morales, que de igual forma tienen derechos y obligaciones, sólo que ésta –la persona moral- son una entidad conformada por un conjunto de personas que tienen como objetivo un fin lícito.

SÉPTIMA.- Los servicios profesionales, consisten en toda actividad que realizan, personas físicas de manera independiente y su ingresos se denominan honorarios. Sus ingresos son obtenidos de diversas formas: a) esporádicas, b) cuando tiene un establecimiento permanente, c) por derechos de autor y también, d) ingresos acumulables tales como remisiones, quitas, condonaciones, etc. Se considera realmente percibidos los ingresos cuando éstos sean en efectivo en bienes o servicios.

NOVENA.- Los ingresos que perciba el prestador de servicios profesionales, será sujeto del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, atendiendo a las excepciones mencionadas en la Ley; por lo tanto, tendrá que cumplir con obligaciones de tipo contable y fiscales: El contribuyente estará al pendiente del

cumplimiento por cuenta propia o bajo la asesoría de un profesional de la materia. Para el cumplimiento de las obligaciones y respecto a los trámites fiscales se ceñirá a las formalidades que la autoridad fiscal señala: de no hacer caso a esta advertencia será acreedor de sanciones e infracciones.

NOVENA.- Las obligaciones de los contribuyentes que prestan servicios profesionales con respecto al Impuesto sobre la Renta son: Llevar a cabo la solicitud de inscripción en el RFC; la contabilidad que llevará será la simplificada; debe de expedir comprobantes fiscales; de igual forma conservará su contabilidad; debe de presentar la declaración anual cada año en el mes de abril; además de tomar en cuenta las deducciones autorizadas durante el ejercicio y las personales en la declaración anual; si hubiere perdidas fiscales también hay que tomarlas en cuenta; las retenciones siempre tomarlas en cuenta; y también presentar pagos provisionales. Y lo que el prestador de servicios profesionales debe de conocer con respecto al Impuesto al Valor agregado es: Qué personas están exentas por prestación de servicios profesionales; conocer si es sujeto de IVA; de igual forma hay conocer qué es la base gravable; saber en qué momento causamos el impuesto; tener presente las características del impuesto acreditable; presentar pago mensual.

DÉCIMA.- Los asalariados son todos aquellos que perciben por su trabajo un salario y que están subordinados a un patrón. En este régimen el patrón es quien está obligado a presentar declaraciones y en trabajador a su vez está obligado a proporcionar todos los datos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, si el trabajador quiere cumplir personalmente con dichas obligaciones, dará aviso por escrito al patrón de tal decisión.

Las obligaciones del trabajador o asalariado son las que a continuación se mencionan: debe de proporcionar todos los datos al empleador para llevar a cabo su inscripción en el Registro Federal de contribuyentes; en caso de que ya esté inscrito en el RFC proporcionar su clave de registro; presentar declaración anual si

de dan los siguientes casos: que obtenga otros ingresos distintos a salarios, comunicar por escrito al retenedor que presentará declaración anual, cuando trabajen para dos empleadores de forma simultanea, cuando obtengan ingresos por salarios de fuente de riqueza en el extranjero o si provienen de personas que no están obligadas a efectuar retenciones, también si sus ingresos sean mayores de \$400,000.00; cuando trabaja para otra persona debe de comunicarlo por escrito al empleador y que este aplica el crédito al salario con la finalidad de que no se realice dicha aplicación esto debe de hacerse antes de que se efectúe el primer pago. Las obligaciones que el patrón tiene son las siguientes: Efectuar y enterar las retenciones del ISR; calcular el impuesto anual de los trabajadores; entregar a los trabajadores la constancia de percepciones y retenciones a más tardar el 31 de enero de cada año; solicitar al trabajador de nuevo ingreso la constancia de percepciones y retenciones del empleador anterior dentro del mes siguiente; debe de solicitar al trabajador que presente por escrito si tiene otro empleo para no aplicar nuevamente el crédito al salario; presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año declaraciones informativas sobre las personas que hayanG hecho pagos por concepto de salarios; inscribir a sus trabajadores en el RFC, o recabar la clave de su registro si ya están inscritos.

DÉCIMA PRIMERA.- Los medios electrónicos que el SAT utiliza son: la tarjeta tributaria, el Internet, programas que faciliten el cálculo de impuestos como el DeclaraSAT, además de claves para la identificación de los contribuyentes. Pero la autoridad no percibe la dificultad que representa para algunos contribuyentes el uso de estos medios electrónicos.

DÉCIMA SEGUNDA.- Las personas morales se dividen en las que tienen como finalidad el lucro y las que no buscan lucro.

La persona moral con fines lucrativos es sujeto del ISR y del IVA y otros impuestos, además de que tendrá que cumplir con una serie de requisitos y obligaciones fiscales para su buen funcionamiento.

Las personas morales con fines no lucrativos, aunque no se les consideran como contribuyentes del ISR y no pagan IVA, no se les exige de enterar a la autoridad fiscal los actos que realicen sea cual sea su actividad, y de llevar su contabilidad y cumplir con obligaciones fiscales como el de expedir comprobantes.

DÉCIMA TERCERA.- El contribuyente está conciente del cumplimiento de sus obligaciones, pero cuando las desconoce no sabe qué hacer; cuando cumple con ellas se encuentra que las contribuciones, son excesivas, no llevándose así el cumplimiento de los principios tributarios -como el de la capacidad tributaria- que la autoridad debe de observar para así lograr un sistema tributario eficaz.

DÉCIMA CUARTA.- La causa que provoca la no tributación es principalmente el terrorismo fiscal que ha provocado la autoridad fiscal y que inicia con miedo y aversión que el contribuyente siente al acudir a ésta, por llevar a cabo un papel inflexible, poco humano en su trato. El terrorismo fiscal inicia desde que el legislador aprueba leyes que perjudican los ingresos de los que tributan, y por si fuera poco, no las da a conocer con toda claridad y resultan ambiguas.

El SAT tiene la misión de orientar al contribuyente y para una buena atención tendrá que regirse por principios institucionales que redunden en beneficio para los contribuyentes, teniendo como objetivo, la buena atención y la recaudación de impuestos.

DÉCIMA QUINTA.- El SAT debe de tratar, de aumentar la difusión de las obligaciones fiscales, no sólo en declaraciones anuales; también debe de difundir por diferentes medios masivos de comunicación, las obligaciones que al ser contribuyentes adquieren por pertenecer a un régimen en específico durante el ejercicio fiscal. Concientizará al contribuyente de los riesgos que representa en caso del incumpliendo de las obligaciones fiscales. Debe de tratar que el

contribuyente esté bien informado, redundando así en beneficios económicos tanto para el contribuyente como para nuestra Nación.

BIBLIOGRAFÍA

- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Ed. Iure, 2ª ed. México, 2003.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal II*, Ed. Iure, editores, 3ª ed., México, 2003.
- CORRAL MORENO, Manuel, *Estudio Práctico del ISR para Personas Morales 2003*, Ed. ISEF, 6ª ed. México, 2003.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Ed. LIMUSA, 4ª ed, México, 2003.
- DIEP DIEP, Daniel, *Fiscalística*, Ed. PAC, 2ª Ed. México, 2003.
- D'ORS, Alvaro, *Derecho Privado Romano*, Ed. Eunsa, 8ª ed., Pamplona, 1991.
- DOMÍNGUEZ OROZCO, Enrique, RESÉNDIZ NÚÑEZ, Cuauhtémoc, *Sociedades y Asociaciones Civiles Régimen Jurídico Fiscal 2003*, Ed. ISEF, México, 2003.
- ESCOBAR RAMÍREZ, Germán, *Principios de Derecho Fiscal*, Ed. O.G.S. EDITORES, S.A. DE C.V., 4ª ed., México, 2001.
- FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ed. Mc Graw Hill, México, 1998.
- GALARZA RODRIGUEZ, José, *Contabilidad para Licenciaturas*, Ed. CECSA, México, 1999.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, 11ª ed. México, 1996.
- REYES KRAFF, Alfredo Alejandro, *La Firma Electrónica y las Entidades de Certificación*, Ed. Porrúa, México, 2003
- NAVARRO RODRIGUEZ, Alberto, *La enajenación de Acciones y la Percepción de Dividendos Régimen Fiscal para Sociedades y Personas*, Ed. THEMIS, 3ª ed., México, 1986.
- PADILLA SAHAGÚN, Gumesindo, *Derecho Romano*. Ed. Mac Graw Hill, 3ª ed., México, 2004
- SANROMAN ARANDA, Roberto, *Derecho de las Obligaciones*, Ed. Mac Graw Hill, 3ª ed., México, 2006.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SHCP), *Manual de Apoyo Declaración Anual 2005*, Ed. Talleres Gráficos de México, México, 2005.

VALDÉS ACOSTA, Ramón, *Curso de derecho Tributario*, Ed. DELMA-TEMIS-MARCIAL POINS, Nueva versión, Buenos Aires- Santa Fe de Bogota- Madrid, 1970.

METODOLOGÍA

AZÚA REYES, Sergio T. *Metodología y Técnicas de la Investigación Jurídica*, Ed. Porrúa, 3ª ed. México, 1999.

MARTÍNEZ PICHARDO, José, *Lineamientos para la Investigación Jurídica*, Ed. Porrúa, 6ª ed. México, 2003.

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

LEY FEDERAL DEL TRABAJO

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

RESOLUCIÓN MISELANEA FISCAL 2006

OTRAS FUENTES

Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Ed. OXFORD, México, 1998.

DE PINA, Rafael y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, 24ª ed., México, 1997.

GARZÓN GALINDO, Armando, *Micropaideia, Enciclopedia Visual*, Ed. Programa Educativo Visual, S.A. de C.V. México, 1991.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Diccionario de Términos Fiscales*, Ed. Tax Editores Unidos S.A. de C.V., 2ª ed. México, 1998.

INTERNET

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

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ALAC	Administración Local de Atención al Contribuyente
Art.	Artículo
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIEC	Clave de Identificación Electrónica Confidencial
CIF	Cédula de Identificación Fiscal
CURP	Clave Única de Registro de Población
DEM	Documentos Electrónicos Múltiples
DIM	Declaración Informativa Múltiple
f.	Fracción
FEA	Firma Electrónica Avanzada
IEPS	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor agregado
MOI	Monto Original de Inversión
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SMGAG	Salario Mínimo General de acuerdo al Área Geográfica