



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Título de la Tesina

La Profesionalización del Régimen de Incorporación Fiscal

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: Yadira Díaz Rocha

Tutor: Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo

México, D.F. a 12 de Octubre de 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.



LA PROFESIONALIZACIÓN DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

DR. CARLOS BURGOA TOLEDO



YADIRA DÍAZ ROCHA

GRUPO: 1203

SEMINARIO INTEGRADOR EN FISCAL, JURÍDICA Y FINANCIERA

Contenido

| | |
|---|--------|
| INTRODUCCIÓN | - 4 - |
| ANTECEDENTES | - 5 - |
| PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN | - 7 - |
| HIPÓTESIS | - 8 - |
| OBJETIVOS | - 8 - |
| CAPÍTULO I | - 9 - |
| CONTEXTO DE SUJETOS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL | - 9 - |
| 1.1 Terminología | - 9 - |
| 1.2 Sujetos de la Ley del Impuestos sobre la Renta | - 12 - |
| 1.3 Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales | - 13 - |
| 1.4 Régimen de Incorporación Fiscal | - 13 - |
| CAPÍTULO II | - 17 - |
| PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD | - 17 - |
| 2.1 Principio de Proporcionalidad | - 17 - |
| 2.2 Principio de Equidad | - 20 - |
| 2.3 Análisis de Recaudación | - 22 - |
| 2.4 Muestras Gráficas | - 23 - |
| CAPITULO III | - 25 - |
| DISCREPANCIA DE LAS NORMAS JURIDICAS | - 25 - |
| 3.1 El ejercicio de las profesiones en la Ciudad de México | - 25 - |
| 3.2 Discriminación de las Personas Físicas con Título Profesional | - 26 - |
| 3.3 Desigualdad de las Personas Físicas con Título Profesional | - 28 - |
| CONCLUSIONES | - 30 - |
| BIBLIOGRAFÍA | - 31 - |

INTRODUCCIÓN

Derivado de las reformas fiscales recientes del año 2014, se hace una reforma completa a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro de esas reformas se incluye un nuevo Régimen de tributación fiscal, el cual viene a sustituir a los Regímenes de Pequeños Contribuyentes e Intermedio.

Este nuevo Régimen otorga beneficios como la condonación del pago de ISR por un número determinado de años, el no pago de IVA siempre y cuando no realicen ventas al público en general, entre otros.

Dentro de este Régimen se contempla a un grupo de personas el cual, cumpliendo con los requisitos, puede estar dentro del mismo, así como cualquier Régimen, excluye a otro grupo de personas que según criterios del legislador, no podrían estar en el mismo por el tipo de actividad que realizan.

Uno de los problemas que abordaré es que dentro de las personas físicas que pueden estar en el Régimen se menciona que las que realicen actividades profesionales, pero solo aquellas que por su tipo de actividad no requieran título profesional para su realización, pero ¿Por qué surge esta división? Eso lo explicaré en los siguientes capítulos.

Primero, explicaré de lo general a lo particular, es decir, primero definiendo los sujetos del impuesto sobre la renta hasta llegar al Régimen de Incorporación Fiscal; cuáles son sus antecedentes, que pasaba con los regímenes que desaparecieron, como es que se cambia de régimen, así como sus ventajas y desventajas, todo orientado a tratar el problema en que se encuentran las personas físicas que prestan servicios y requieren un título profesional para llevar a cabo su actividad.

Segundo, posteriormente expondré los principios de toda contribución, así como un comparativo de este nuevo régimen para determinar si es que es correcta la exclusión de las personas físicas que prestan servicios con título profesional, y más que nada para observar el punto de vista que ocupó el legislador para dejarlos fuera de este régimen.

Tercero, por último hablaré de un problema político, social y económico, la discriminación, derivado de la exclusión que se hace a un grupo de personas que prestan servicios solo por tener la obligación de portar un título profesional para ejercer su actividad, dentro de mi punto de vista, puedo decir que la discriminación es un problema mundial, que en las leyes mexicanas ya se encuentra regulado y se pretende prevenir, por lo que haré un comparativo con este nuevo Régimen que llega a cambiar radicalmente la manera de tributar de las personas físicas.

ANTECEDENTES

El Régimen de Incorporación Fiscal viene a sustituir el Régimen de Pequeños Contribuyentes y el Régimen Intermedio, esquemas simplificados para Personas Físicas.

Analizaré entonces estos Regímenes.

Régimen de Pequeños Contribuyentes

Tributaban en este Régimen Personas Físicas que realizaban actividades empresariales (únicamente enajenación de bienes o prestación de servicios) al público en general, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los obtenidos en un año de calendario anterior, no hubieran excedido de 2 millones de pesos,

Su forma de pago se basaba en estimaciones sobre sus ingresos al año, esto es:

$\text{Ingresos anuales} / 6 \text{ bimestres} = \text{Ingresos aproximados en un bimestre}$

Una vez obtenido el ingreso aproximado se comparaba con una tabla que nos decía cuántas cuotas fijas se pagarían por los impuestos de ISR, IVA e IETU.

Rafael Meza Baena, integrante de la Comisión de Desarrollo de Auditoría comenta lo siguiente:

Recordemos que estos contribuyentes, de acuerdo con su estimación de ingresos, tributaban con una cuota fija, y no pagaban IVA. A partir de 2014, éstos deberán calcular su ISR como lo describimos ya en el Régimen de Incorporación, y para efectos de ISR se verán beneficiados en los términos descritos con la reducción del ISR; sin embargo, el problema que van a enfrentar es que, al estar obligados ya a expedir facturas electrónicas deberán empezar a declarar IVA ya en forma y no como venían haciéndolo por cuota fija, mismo que le deberán trasladar al consumidor final, por lo que los precios de sus productos seguramente se verán incrementados, y su ganancia será menor a la que venían obteniendo, ya que parte de su ganancia era el diferencial de IVA pagado e IVA trasladado al consumidor final.¹

Régimen Intermedio

Régimen opcional, en el cual pueden pagar sus impuestos las personas físicas que se dediquen al comercio, industria, transporte, actividades agropecuarias, ganaderas, siempre que sus ingresos o ventas no hayan excedido de \$4'000,000.00 en el año anterior. Esta cantidad no se refiere a la utilidad o ganancia, sino a los ingresos brutos, antes de descontar los gastos o las compras.

Solamente deberán llevar un libro de ingresos, egresos y de registro de activo fijo y deducciones. Podrán anotar el importe de las parcialidades (abonos) en el reverso del comprobante (factura) en caso de venta o servicio en parcialidades.

¹ Análisis y Explicación del Régimen de Incorporación Fiscal, L.C. Rafael Meza Baena, <http://www.soyconta.mx/analisis-y-expkicacion-del-regimen-de-incorporacion-fiscal/>

Se presentan pagos provisionales cada mes, y tenían la característica de pagar una parte a la Entidad Federativa y otra al SAT.

En este régimen se tiene la obligación de pagar los siguientes impuestos: ISR, IVA, IETU y dependiendo del tipo de negocio que tenga, podían ser sujetos del IEPS.

Régimen de Incorporación Fiscal

El 8 de Septiembre de 2013 el titular del Ejecutivo Federal presentó al Congreso General de Estados Unidos Mexicanos, la iniciativa de Decreto por el que se expide la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Entre algunas de las modificaciones encontramos que en el capítulo de Personas Físicas se incluía al Régimen de Incorporación Fiscal con los siguientes motivos:

La iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal señala que uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la actual Administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población.

Y es por ello que se establece que este Régimen sea aplicable a las Personas Físicas con Actividades Empresariales y presten servicios con ingresos de hasta 2 millones de pesos anuales cumpliendo de una manera fácil con sus obligaciones fiscales mediante una herramienta informática que ponga a disposición el Servicio de Administración Tributaria en su página de internet; donde se podrán registrar ingresos y gastos, generar facturas electrónicas y hacer declaraciones de impuestos correspondientes, donde solo se requerirá de una contraseña para acceder al programa.

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Estudiando la exposición de motivos del ejecutivo por el cual se pretendía modificar la Ley del Impuesto sobre la Renta es cuando encuentro que hay un problema que afecta a una parte de los contribuyentes y es que en la misma se menciona el siguiente argumento por el cual se propone eliminar al Régimen de Pequeños Contribuyentes:

El Régimen de Incorporación que se propone establecer en la nueva Ley del ISR sustituiría el aplicable por las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 2 millones de pesos anuales, esto es, el Régimen Intermedio, y el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS).

Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el Régimen Intermedio y el REPECO por un Régimen de Incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características:

Aplicable sólo a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o que presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional.

Y esto tiene otro punto a estudiar cuando explican el motivo por el cual no se aceptan profesionistas con un título para tributar en el régimen pues entre otras cosas menciona que una prestación de servicios en su mayoría va acompañado de una venta de productos y se cobra como parte del servicio, la exposición nos dice:

El esquema que se propone está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.

Bajo los supuestos mencionados con anterioridad, podemos encontrar que el problema principal a estudiar es la discriminación que se hace al excluir a los profesionistas para tributar en este régimen, el hecho de tener un título profesional no debería ser condicionante para tributar en él.

HIPÓTESIS

La discriminación que reciben las personas físicas del Capítulo II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales, Sección I Actividades Profesionales de la Ley del Impuesto sobre la Renta, comparado con la Sección II Régimen de Incorporación Fiscal, es que las personas físicas con Título profesional no los dejan tributar en el Régimen mencionado como cualquier persona que realiza actividades profesionales, no tiene razón ni fundamento sustentable, entonces no debe existir diferencia entre personas iguales ante una situación igual.

OBJETIVOS

GENERAL

Conocer, analizar y estudiar cual es la estructura del Régimen de Incorporación Fiscal, si se cumplen los principios de equidad y proporcionalidad así como la discriminación que se efectúa al limitar el acceso a todas las Personas Físicas para tributar en el Régimen.

ESPECÍFICOS

- Conocer el contexto de los Sujetos del Régimen de Incorporación Fiscal
- Analizar los principios de Proporcionalidad y Equidad
- Estudiar el problema de Discriminación

CAPÍTULO I

CONTEXTO DE SUJETOS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

Antes de empezar a analizar los sujetos que la legislación contempla y considera para poder tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, es necesario definir algunas palabras clave que utilizare a lo largo del texto, en materia de derecho y aterrizándolo a materia fiscal como me compete. Todo ello para tener una visión clara, completa y precisa del tema que desarrollaré.

1.1 Terminología

Persona Jurídica

Sujeto de Derecho, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, así como ejercitar acciones judiciales.

Según el Código Civil define que son personas jurídicas:

1. Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la Ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a Derecho, hubieses quedado válidamente constituidos.
2. Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la Ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.²

Persona Física

Sujeto de Derecho sin distinción de género, raza o posición social, al cual desde el momento de su concepción adquiere la capacidad de goce y por consecuencia tiene derecho a la protección del Estado.

Se tienen los siguientes atributos:

- Capacidad
- Nombre
- Domicilio
- Estado Civil
- Patrimonio
- Nacionalidad³

² Definición de la página de Internet: www.derecho.com

³ Ibidem

Impuesto

Tributo o gravamen exigido por el Estado para fines públicos. Se caracteriza por no requerir contraprestación directa ni determinada por parte de la Administración Hacendaria.

Son las prestaciones en dinero o especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.⁴

Conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se define:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de contribuciones de mejoras y de los derechos.

Actividad Empresarial

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 16 nos define:

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

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

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

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

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

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

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

Establecimiento Permanente

La ley del Impuesto Sobre la Renta define en su artículo 2 que Establecimiento Permanente es:

Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

⁴ Ibidem.

Enajenación de bienes

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación menciona al respecto de forma resumida:

- I. Toda transmisión de propiedad aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. Las que realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través de fideicomiso.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectados al fideicomiso.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o el derecho de adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen.
- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero.

Prestación de Servicios

Para la ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 14 se considera prestación de servicios independientes:

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
 - II. El transporte de personas o bienes.
 - III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
 - IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
 - V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
 - VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.
- No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimilen a dicha remuneración.
- Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Copropiedad

Hay copropiedad cuando una cosa o un derecho pertenecen pro indiviso a varias personas. Para poder entender este concepto, es necesario conocer lo que significa la palabra pro indiviso, su significado es que no hay división material de las partes, ya que es un término latino – jurídico.

Es por ello que cuando hay copropiedad, la cosa o el derecho pertenece a varias personas, pero no se puede decir cual parte específica corresponde a cada uno, pues la cosa o el derecho en cuestión pertenece a todos, si división material de las partes.⁵

Título Profesional

La Ley Reglamentaria del Artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su primer artículo la definición:

Título profesional es el documento expedido por instituciones del Estado o descentralizadas, y por instituciones particulares que tenga reconocimiento de validez oficial de estudios, a favor de la persona que haya concluido los estudios correspondientes o demostrado tener los conocimientos necesarios de conformidad con esta Ley y otras disposiciones aplicables.

Asimismo establece en su segundo artículo que:

Las leyes que regulen campos de acción relacionados con alguna rama o especialidad profesional, determinarán cuáles son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio.

1.2 Sujetos de la Ley del Impuestos sobre la Renta

En el Título Primero de la Ley del impuesto sobre la Renta se establece en su artículo 1 quienes son sujetos del Impuesto:

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

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea a ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles ha dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Asimismo en el Título Cuarto De las Personas Físicas; se menciona que están obligadas al pago del impuesto establecido en el título las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o de cualquier otro tipo.

También obliga a las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

⁵ Definición de la página de Internet: www.derechocivil.blogspot.mx

1.3 Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales

Los obligados al pago de impuestos en este régimen son personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o presten servicios profesionales, como lo menciona la ley.

También se incluyen los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, cuando perciban ingresos por los conceptos antes mencionados.

Las personas de este régimen están obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el Código Federal de la Federación. Además de expedir comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, conservar contabilidad y los comprobantes de los asientos contables. Formularán un estado de posición financieros y levantar inventario de existencias.

Las personas que tributan en este régimen además de lo anterior, también están obligadas a presentar una declaración anual en la que determinarán una utilidad fiscal, en donde reflejarán una parte de sus gastos personales (llamadas deducciones personales) las que podrán disminuir de su base gravable.

En este régimen las obligaciones son más complejas, en las que se debe tener más control y un sistema de administración más adecuado.

1.4 Régimen de Incorporación Fiscal

La ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 111 que este régimen es opcional para personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no requiera para su realización título profesional, siempre que en el ejercicio anterior no hubieran excedido de dos millones de pesos.

Al ser llamado Régimen de Incorporación Fiscal y tomando en cuenta la exposición de motivos, este régimen debería contemplar sólo a las personas que se encuentran en la informalidad, es decir, no deberían contemplarse en éste a las personas del régimen intermedio debido a que ya estaban incorporadas al sistema tributario.

Si se trata de incorporar, porque no incorpora a personas físicas que realizan un servicio profesional en general, sin hacer distinción de aquellas personas que solo quieren avalar con un punto más alto, sus actividades, no están realizando una actividad diferente por el hecho.

Se incluye como opción a las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por actividades empresariales que realicen a través de la misma, no rebasen la cantidad antes mencionada.

Continuamos entonces con las personas que no podrán tributar en este régimen:

- I. Los socios o accionistas o integrantes de personas morales cuando sean partes relacionadas
- II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras.
- III. Las personas que obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo de aquellas personas que no excedan del 30% de sus ingresos totales.
- IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciarios.
- V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

El cálculo y entero de impuestos se hace de manera bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo.

Entre algunas de las obligaciones que se exenta a este régimen es no presentar Declaración Anual ni Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.

Cuentan con beneficios como el subsidio del 100% en el pago de ISR, el cual irá disminuyendo gradualmente por año hasta llegar al año 10 donde se pagara el impuesto completo y se pasara al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales.

En cuando al Impuesto al Valor Agregado se tiene el subsidio del no pago de IVA siempre y cuando se realicen ventas al público en general, es decir, no trasladar el IVA; aunque también pueden realizar una mezcla de los dos, al trasladar el IVA y realizar ventas al público en general, se podrá acreditar el IVA solo en parte proporcional a los ingresos por los que si se traslade impuesto.

Por ello es que empezamos un dilema pues la ley nos prohíbe tributar en el régimen si somos profesionistas con título profesional, y yo analizo cual es la posible razón, me encuentro con los siguientes puntos:

En la exposición de motivos se señala que un profesionista con título profesional no debe tributar en este régimen debido a que el cálculo y entero de impuestos es más complicado. Pero no entiendo en que sentido puede ser más complicado debido a que todas las personas calculan sus impuestos en base a una tarifa y este Régimen no es la excepción, otorga la condonación del impuesto que le correspondería en base a una tabla de ingresos.

Yo creo que las personas con título profesional podrían estar en este régimen porque su bien es cierto, las profesiones que requieren un título profesional tienden a obtener más ingresos por el tipo de actividad que realizan, también es cierto que no todos corren con la misma suerte por lo que se debería tratar de la misma manera a las personas físicas que se dedican a prestar servicios sin hacer distinción por un papel que solo da certeza a la actividad que realizan.

Todas las personas tienen derecho a un trato justo y la ley, al quitar a este tipo de personas como parte del régimen faltan al principio de equidad tributaria, el cual exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación (en este caso es que realicen servicios profesionales), deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula (ley del impuesto sobre la renta) los que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Ante esto la El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que:

El aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa.⁶

Por ello es que no estoy de acuerdo en que las personas con título profesional no puedan tributar en este Régimen, ellos mantienen una situación igual que las demás personas que se encuentran en el rango de ingresos para poder establecerse en el Régimen ya comentado, un título que su propia actividad que realizan los obliga a tenerlo, no los hace diferentes ante la legislación, son el mismo tipo de personas que realizan actividades profesionales.

En otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin que para ello haya una situación objetiva y razonable.⁷

Y la única razón que existe, como ya se comento en la exposición de motivos por la que se incluye el Régimen de Incorporación Fiscal, que se excluyen a los profesionistas por que su cálculo y entero de impuestos es complejo, esto a mi criterio no es una explicación objetiva y razonable, no se sustenta ni justifica con base en cálculos, tablas u alguna otra herramienta con la que se demuestre lo que se afirma y menciona.

Además el propio Máximo Tribunal de la Republica ha sostenido que para cumplir con el citado principio:

⁶ Tesis jurisprudencial 50/2002, celebrada el 18 de Noviembre de 2002

⁷ Ibidem.

El legislador no solo esta facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁸

Solo nos encontramos que actualmente existen 2 Regímenes de Personas Físicas, ahora entonces, porque tienen que tributar los profesionistas en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales sin antes haber tributado en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Como lo comenta Rafael Meza Baena, integrante de la Comisión de Desarrollo de Auditoría:

Este Régimen pareciera como muchos lo han llamado el “Régimen del paraíso fiscal” y, efectivamente, para los contribuyentes del Régimen Intermedio o Régimen General, si cumplen con los requisitos anteriormente mencionados, pueden optar por este Régimen y el ISR que venían pagando, para el 2014, se verá reducido al 100%, es decir, no pagarán impuesto, y se podrán beneficiar de acuerdo con los porcentajes descritos durante 10 años.⁹

Y entonces ¿porque no todos podemos gozar de los beneficios que otorga el Régimen?

Un profesionista no puede gozar de ciertos beneficios que la ley otorga solo por tener un título que avala sus estudios y por el cual su trabajo se vuelve más certero.

Al seguir de manera consecutiva la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, encontramos que no hay distinción de personas físicas sino hasta que llegamos al Capítulo donde se concentran los requisitos para poder Tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, ahí en el artículo 111 se establece quienes son sujetos aceptados en el mismo, y entonces hay una diferencia en cuanto a las personas con título profesional, se excluyen sin un fundamento claro y sustentable.

La Suprema Corte coincide con mi criterio en cuanto a la clasificación de Regímenes y Personas, se considera que debe ser proporcional y equitativo, entonces tendré que analizar ambos principios para definir una postura un poco más certera en cuanto a estos principios tributarios.

⁸ Ibidem.

⁹ L.C. Rafael Meza Baena, *Análisis y Explicación del Régimen de Incorporación Fiscal*, <http://www.soyconta.mx/analisis-y-expkicacion-del-regimen-de-incorporacion-fiscal/>

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

2.1 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es un concepto jurídico de ascendencia germana que aparece en la jurisprudencia constitucional de España y de casi todos los países de América Latina.

El principal papel que desempeña es el de criterio para determinar el contenido de los Derechos Fundamentales que resulta vinculante para los poderes públicos. El uso de este principio se ha ido extendiendo al examen de las intervenciones legislativas, administrativas, judiciales y de los particulares sobre todos los derechos fundamentales, en el que su tercer elemento, es decir, la ponderación, se ha vuelto casi imprescindible.

El principio de proporcionalidad está compuesto por tres subprincipios:

- a. Subprincipio de Idoneidad
Toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo.
- b. Subprincipio de necesidad
Toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho que es el objeto de la intervención, entre todas aquéllas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el fin perseguido.
- c. La ponderación o subprincipio de proporcionalidad
La importancia de los fines perseguidos por toda intervención en los derechos fundamentales debe guardar una adecuada relación con el significado del derecho que es objeto de la intervención.¹⁰

El principio de proporcionalidad puede ser utilizado para asegurar la conciliación entre diferentes exigencias constitucionales, ya sea como condiciones de aplicación de un principio constitucional o como exigencia constitucional autónoma.

Este principio que permite limitar un derecho o una libertad puede estar previsto en el texto constitucional, o ser utilizada por el juez constitucional sin fundamento literal expreso.

El principio de proporcionalidad permite al juez operar una jerarquización implícita por un lado entre diferentes derechos y libertades fundamentales y por otro lado entre esos mismos derechos y libertades y las exigencias que emanan del interés general.¹¹

¹⁰ Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales.

¹¹ VIII Congreso Mundial de la Asociación Internacional del Derecho Constitucional, Diciembre 2010, La Proporcionalidad como Principio, <http://www.juridicas.unam.mx/wccl/es/g9.htm>

En el derecho constitucional, el principio de proporcionalidad responde a la necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas relativas a derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa.

Este principio cumple una función argumentativa de la interpretación de los principios fundamentales afectados en un caso concreto, para determinar el significado preciso de las disposiciones constitucionales que los contienen.¹²

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de forma cualitativa superior a los medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza por medio de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos.

En otros términos:

La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.¹³

Después de estudiar la proporcionalidad en su sentido jurídico, comenzaré a analizar la proporcionalidad en su ámbito fiscal.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gastos públicos, así como de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongas las leyes.

De dicho precepto constitucional se desprenden los denominados principios de justicia fiscal o tributaria a los cuales se deben ceñir todas las contribuciones, tales como los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria.

¹² El Principio de Proporcionalidad, UNAM, www.biblio.juridicas.unam.mx/libro.html

¹³ 389728. 275. Pleno. Séptima Época, Apéndice de 1995. Tomo I, Proporción y Equidad tributaria establecidos en el art. 31 fracción IV constitucional, parte SCJN, p. 256

En relación con el principio de proporcionalidad tributaria Manuel Hallivis Pelayo ha sostenido que:

El principio de proporcionalidad radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.¹⁴

A su vez, Adolfo Arrijo Vizcano, ha señalado que la proporcionalidad:

Implica la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas, previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.¹⁵

Bajo las defines anteriores, se pone en manifiesto que el principio de proporcionalidad tributaria implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público.

Se pueden rescatar dos aspectos fundamentales, que no deben confundirse:

- La capacidad contributiva
- La capacidad económica

Son cuestiones diversas, como lo sostiene Marco César García Bueno:

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el público y el contribuyente. (...) Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. (...) Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter material de la tributación, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación.¹⁶

Derivado de lo anterior concluyo diciendo que la capacidad contributiva depende del hecho de que los contribuyentes se ubiquen en una misma hipótesis de la ley, y será hasta el momento en que se materialice la riqueza que gravó el legislador cuando se cause el impuesto.

Y en mi tema de estudio, la proporcionalidad si se aplica debido a que hay una tabla con la cual se calculan impuestos dependiendo de su capacidad, aunque en el Régimen se condone a ciertas personas el pago del mismo, y a las personas con Título Profesional no.

¹⁴ Colin Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., *Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria*, Tax Editores, México, p.17

¹⁵ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, p. 248

¹⁶ García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal*, Conceptos de Reforma Fiscal, Cood. Gabriela Ríos Granados, UNAM, México, 2002.

2.2 Principio de Equidad

La palabra equidad deriva del latín “*aequitas*”, derivado este a su vez de “*aequus*” que significa *igual*; atendiendo a su raíz etimológica, la noción se vuelve incierta y equivoca, por lo que también se le concibe como justicia natural por oposición a la legal.

La equidad, no es un solo concepto filosófico con el que suele designar, desde la antigüedad, el grado óptimo de la justicia. El término equidad ha trascendido de la filosofía y de la doctrina jurídica al campo del derecho positivo, es decir, de la legislación, en otros términos, este vocablo se ha jurisdizado.¹⁷

La equidad tiene dos funciones:

- a) Corregir las insuficiencias y la rigidez del derecho civil o del derecho común
- b) Funciona como principio de interpretación¹⁸

La primera forma no requiere por supuesto de mayor análisis ni comentarios, en cuanto a la segunda, con frecuencia se nos presenta en forma evidente y en muchos casos, solo es posible ver su presencia mediante el análisis cuidadoso que hace el jurista de las múltiples relaciones que se presentan en un sistema jurídico dado, en estos casos, la equidad pasa desapercibida para el no instruido en la materia.

Es el jurista Mexicano Mario de la Cueva quien explica con claridad esta nueva consideración del concepto de equidad:

La equidad es una fuente supletoria por cuanto es lo justo más allá de la ley escrita y su enderezamiento o rectificación y, un principio de interpretación que obliga al juez a mirar no a la ley sino al legislador, no a la letra ni al hecho, sino a la intención, no a la parte sino al todo, nos preguntamos si la idea de lo social no está de tal suerte impregnada por la equidad que de verdad no es sino la explicación de un sentido humano.¹⁹

Ahora bien, ya definimos la equidad en su sentido de derecho común y positivo, pero adentrándonos a la materia de estudio, analizaremos el principio de equidad en su sentido tributario.

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados.

¹⁷ Azúa Reyes, Sergio T., *Los principios generales del Derecho*, México, Porrúa, 1986, p. 162

¹⁸ *Ibidem*, p. 163

¹⁹ De la Cueva, Mario, *El derecho del trabajo y la equidad*, México, Fondo de Cultura Económica, UNAM, 1994, p. 614

Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

El principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad.²⁰

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El texto constitucional establece que todos los hombres y mujeres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad que, con carácter general los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que en perjuicio del deber de los Poderes de procurar la igualdad real dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.²¹

En este caso, nos encontramos que este principio tributario no se cumple para los sujetos del Régimen de Incorporación Fiscal debido a que está dando un trato diferente a aquellas personas que para la realización de su actividad requieren un Título Profesional de aquellas que no lo requieren.

Analicemos que pasa en este caso:

1. Todos los contribuyentes tienen obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta
2. Ambos realizan actividades profesionales
3. Los dos deberían de tener un trato a igual ante la ley

Pero que es lo que pasa, que la autoridad hace una diferencia entre este tipo de contribuyentes, solo porque uno de ellos debe tener un Título Profesional para realizar su actividad, lo cual no los hace diferentes en cuanto a actividades, sino que solo es un requisito que establece la Dirección General de Profesiones, dependiente de la Secretaría de Educación Pública, quien se encarga de la vigilancia del ejercicio profesional.

²⁰ 389728. 275. Pleno. Séptima Época, Apéndice de 1995. Tomo I, Proporción y Equidad tributaria establecidos en el art. 31 fracción IV constitucional, parte SCJN, p. 256

²¹ Novena Época, Instancia: Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V

La PRODECON dio a conocer un oficio al SAT a través del cual se da respuesta a la inquietud que tenemos respecto al trato diferente que reciben las personas físicas, en el que se comentaba que si podían estar en este Régimen los contribuyentes ya registrados en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales siempre y cuando no superen sus ingresos de dos millones de pesos.

Y esto fue una buena noticia para aquellos que cumplieran con estos requisitos pero las personas con actividades profesionales siguen sufriendo el trato diferente ya que se encuentran impedidos para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal por el hecho de ser un profesionista independiente que no supera los dos millones de ingresos anuales.

Aunque en cuestiones prácticas esto no se vea aplicado, pues hasta el momento no hay nadie que siendo profesionista con Título Profesional se encuentre tributando en este Régimen.

2.3 Análisis de Recaudación

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los principios de equidad y proporcionalidad en los tributos.

Un buen sistema tributario se caracteriza por ser eficiente, sencillo, flexible, justo y con responsabilidad política.²²

Además de tener efectos recaudatorios y, por tanto, ser un determinante de las finanzas públicas, el sistema impositivo incide sobre el ingreso y gasto de las personas. Resulta relevante conocer su efecto sobre la distribución del ingreso y el bienestar. Por ello, se debe distinguir entre los individuos que soportan la carga de un impuesto y el sujeto legal de impuestos.

El día 25 de Febrero de 2015, el Servicio de Administración Tributaria a través de un comunicado de prensa, dio a conocer su Informe Tributario y de Gestión con resultados al cuarto trimestre de 2014 en el que se destacan resultados en materia de recaudación y de incremento en el padrón del RFC, esto nos ayudara un poco a entender, si es Régimen de Incorporación Fiscal en verdad está funcionando en este aspecto.

En 2014 los ingresos del impuesto sobre la renta ascendieron a 985,866 mdp, monto mayor en 4.7 por ciento real a lo recaudado en el mismo lapso de 2013.²³

Con estos resultados nos damos cuenta que la recaudación tuvo un aumento, que aunque no mencionan específicamente si ese aumento es debido al Régimen de Incorporación, en ese mismo comunicado nos dice que el padrón de contribuyentes ha aumentado debido a la incorporación de personas físicas y morales.

²² Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de Hogares y Personas. Resultados para el año 2012

²³ Comunicado de prensa 024/2015 Servicio de Administración Tributaria 25/02/2015

Por otro lado en un comunicado de prensa adicional se menciona lo siguiente:

El RIF en su primer año, permitió el registro de 899 mil participantes, un aumento del 21.4% respecto al padrón de pequeños contribuyentes del año anterior.²⁴

Considero que el Régimen de Incorporación Fiscal, está ayudando a la recaudación fiscal, pero en materia del presente trabajo, eso no nos ayuda en nada a entender por qué los contribuyentes con título profesional no pueden tributar bajo este Régimen.

2.4 Muestras Gráficas

En un esquema gráfico haré notar que tipo de cálculo efectúan las personas físicas, las diferencias que hay entre un régimen y otro.

Una persona física con título profesional calcula sus ingresos por los meses de Enero y Febrero de la siguiente manera:

| | Mes Enero | Mes Febrero |
|-------------------------------|------------|-------------|
| Ingresos Acumulables | 100,000.00 | 200,000.00 |
| (-) Límite Inferior | 83,333.34 | 166,666.67 |
| (=) Excedente Límite Inferior | 16,666.66 | 33,333.33 |
| (*) % Correspondiente | 34.00% | 34.00% |
| (=) Impuesto Marginal | 5,666.66 | 11,333.33 |
| (+) Cuota Fija | 21,737.57 | 43,475.14 |
| (=) Impuesto según Tarifa | 27,404.23 | 54,808.47 |
| (-) Pagos Provisionales | 0 | 27,404 |
| ISR A CARGO | \$ 27,404 | \$ 27,404 |

Como podemos notar, esta persona debe calcular su impuesto de manera mensual, ocupando una tarifa por cada mes, acumulando sus ingresos al mes del cálculo y disminuyendo los pagos provisionales efectuados con anterioridad.

²⁴ Comunicado de prensa 018/2015 Servicio de Administración Tributaria 10/03/2015

¿Qué pasaría en este caso? su carga administrativa es de manera mensual, cada mes realizará este cálculo hasta llegar a los 12 meses del ejercicio. Pero sus ingresos no rebasan el límite que establece el Régimen de Incorporación para tributar en el mismo.

Estudiemos entonces que pasa con una persona del Régimen de Incorporación, que obtiene los mismos ingresos pero que su forma de calcular ingresos es de manera bimestral y sus pagos son definitivos:

| | | 1er .Bimestre |
|-----|---------------------------|---------------|
| | Ingresos Acumulables | 200,000.00 |
| (-) | Límite Inferior | 166,666.67 |
| (=) | Excedente Límite Inferior | 33,333.33 |
| (*) | % Correspondiente | 34.00% |
| (=) | Impuesto Marginal | 11,333.33 |
| (+) | Cuota Fija | 43,475.14 |
| | ISR A CARGO | \$ 54,808 |

Como podemos notar, esta persona debe pagar la misma cantidad de impuesto que la anterior, con la diferencia solamente que es con impuesto de manera diferida, pues se paga todo en una sola exhibición, mientras que en el anterior, puede pagar cada mes una pequeña parte del mismo.

Y es entonces donde surge la pregunta, ¿por qué la exposición de motivos menciona que no pueden tributar en este régimen las personas con título profesional debido a que el cálculo de sus impuestos es más complejo que aquellos que no lo tienen?, no es la complejidad, pues ambos utilizan la misma tarifa, pagan el mismo impuesto como lo notamos en el ejemplo, entonces solo es la manera de presentar sus impuestos.

Para el cálculo de impuestos, las dos personas son iguales ante la situación jurídica, ambos perciben ingresos por una actividad profesional.

CAPITULO III

DISCREPANCIA DE LAS NORMAS JURIDICAS

3.1 El ejercicio de las profesiones en la Ciudad de México

Como ya he puntualizado, la Ley del Impuesto sobre la Renta menciona quiénes no pueden tributar el Régimen de Incorporación Fiscal, y nos dice que solo pueden estar las personas físicas que no requieran título profesional para la realización de su actividad.

Lo anterior lleva a definir y explicar ¿Qué actividades si requieren un Título Profesional?

La Ley Reglamentaria del Art. 5 Constitucional relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal, en su artículo 2 Transitorio describe al respecto:

En tanto se expidan las leyes a que se refiere el artículo 2o. reformado, las profesiones que en sus diversas ramas necesitan título para su ejercicio son las siguientes:

- Actuario
- Arquitecto
- Bacteriólogo
- Biólogo
- Cirujano dentista
- Contador
- Corredor
- Enfermera
- Enfermera y partera
- Ingeniero
- Licenciado en Derecho
- Licenciado en Economía
- Marino
- Médico.
- Médico Veterinario.
- Metalúrgico.
- Notario.
- Piloto aviador.
- Profesor de educación preescolar.
- Profesor de educación primaria.
- Profesor de Educación secundaria.
- Químico.
- Trabajador social

Ante lo anterior mencionado, me gustaría agregar que la misma Ley comentada menciona que es lo que se entiende como ejercicio de profesión:

Para los efectos de esta Ley, la realización habitual a título oneroso o gratuito de todo acto o la prestación de cualquier servicio propio de cada profesión, aunque sólo se trate de simple consulta o la ostentación del carácter del profesionista por medio de tarjetas, anuncios, placas, insignias o de cualquier otro modo. No se reputará ejercicio profesional cualquier acto realizado en los casos graves con propósito de auxilio inmediato.

Las personas físicas al tener un título profesional, también realizan prestación de servicios, entonces no me queda claro y no apoyo a la autoridad cuando dice que no pueden estar dentro del Régimen solo porque el cálculo de sus impuestos es más complejo, como ya lo expuse en el segundo capítulo eso no es cierto, debido a que ambos siguen la mecánica de ocupar una tabla para el cálculo del mismo.

El hecho de que tengan un título profesional, no los hace diferentes, son las mismas personas físicas que realizan una prestación de servicios, pero que por el tipo de actividad, muchas de ellas orientadas al sector salud, otras más a la asesoría y consultoría; una legislación externa de la fiscal los obliga a tener un título profesional que avale que cuentan con los requisitos y conocimientos para ejercer su profesión.

Con un título profesional solo se hace más certero y confiable su trabajo, no los hace diferentes porque ellos nunca escogieron que su actividad requiriera un título profesional, es su libre ejercicio de profesión lo que los pone en una situación diversa, pero no diferente en ámbitos fiscales.

Ese mismo título profesional al mismo tiempo les da un cargo penal al estar limitado que puedan ejercer una actividad que requiera título profesional y no lo tengan, pero dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se menciona nada parecido, no lo regula la ley fiscal sino la ley de ejercicio de profesiones, porque entonces tener que meternos en otro ámbito que no nos compete, y es que realmente se interpone a una situación que según los principios tributarios no debe existir, está tratando desigual a un grupo de personas que son iguales ante la ley, que realizan el mismo tipo de actividad y que obtienen el número de ingresos establecido para gozar de esos beneficios.

3.2 Discriminación

La discriminación es un problema político y social, derivado de ello se expidió una ley que regula y previene la misma. Los efectos de la discriminación son negativos y confieren una pérdida de derechos humanos y genera una desigualdad sobre los mismos.

La discriminación es una práctica cotidiana que consiste en dar un trato desfavorable o de desprecio inmerecido a determinada persona o grupo, que a veces no percibimos, pero que en algún momento la hemos causado o recibido.²⁵

²⁵ <http://www.conapred.org.mx>

La Ley Federal para prevenir y eliminar la discriminación indica que:

Para los efectos de esta ley se entenderá por discriminación toda distinción, exclusión, restricción o preferencia que, por acción u omisión, con intención o sin ella, no sea objetiva, racional ni proporcional y tenga por objeto o resultado obstaculizar, restringir, impedir, menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos humanos y libertades, cuando se base en uno o más de los siguientes motivos: el origen étnico o nacional, el color de piel, la cultura, el sexo, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, económica, de salud o jurídica, la religión, la apariencia física, las características genéticas, la situación migratoria, el embarazo, la lengua, las opiniones, las preferencias sexuales, la identidad o filiación política, el estado civil, la situación familiar, las responsabilidades familiares, el idioma, los antecedentes penales o cualquier otro motivo.

También se entenderá como discriminación la homofobia, misoginia, cualquier manifestación de xenofobia, segregación racial, antisemitismo, así como la discriminación racial y otras formas conexas de intolerancia.

Bajo lo antes mencionado, debe quedar claro que para efectos jurídicos, la discriminación ocurre solamente cuando hay una conducta que demuestre distinción, exclusión o restricción, a causa de alguna característica propia de la persona que tenga como consecuencia anular o impedir el ejercicio de un derecho.

Y ¿qué pasa con las personas físicas con título profesional? Desde mi punto de vista sufren discriminación al no darles un trato igual como el de las personas físicas que llevan a cabo servicios profesionales que no requieren de un título profesional para su realización, se hace una distinción sin fundamento convincente.

Se distingue dentro del mismo Régimen de Incorporación Fiscal a estas personas solo por tener un título profesional que la misma Legislación local les obliga a tener, y bajo lo anterior señalado, no he encontrado hasta la fecha alguna sentencia o resolución a favor de las personas que interpusieron demanda contra el SAT por no dejarlos tributar en este Régimen.

El vicepresidente de la Federación de Profesionistas comenta al respecto, que de los cientos de amparos que se han interpuesto a nivel nacional, por parte de las personas inconformes con el Régimen de Incorporación Fiscal, no han prosperado:

Este tema tiene varias vertientes, tenemos conocimiento que a nivel nacional se han presentado infinidad de amparos contra este régimen, y tenemos conocimiento de que hasta ahorita no se ha determinado nada a su favor ni en su contra, pero a nivel nacional muy pocos amparos están prosperando dependiendo del sentido de afectación.

La PRODECON también ha interpuesto amparos a un nivel general:

PRODECON promueve primeros juicios de amparo por inequidades del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

Por considerar que tanto el artículo 111 de la LISR, como las reglas 1.2.5.8. y 1.2.5.21. para 2014, transgreden los principios de seguridad y legalidad jurídica así como de equidad tributaria.

PRODECON ha presentado demandas de amparo contra el RIF porque la norma no es clara al definir los sujetos que pueden ingresar a él, sin que exista razón para excluir del mismo Régimen a contribuyentes cuyos ingresos no exceden de 2 millones de pesos, tales como los franquiciatarios. Además, la autoridad otorga un trato dispar a contribuyentes que ya tributan en el RIF, pues estima que los contribuyentes que también obtienen ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, pueden ingresar a él, sin considerar a quienes obtienen, por ejemplo, ingresos por arrendamiento.

Y no entiendo porque la autoridad no ha emitido algún criterio o resolución para dejar más clara la razón por la que los profesionistas de título profesional no puedan tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, porque como ya lo mencione si hay muchos criterios que dicen que no deberían excluirlos.

El mismo artículo 2 de la Ley Federal para prevenir y eliminar la discriminación contempla que:

Corresponde al Estado promover las condiciones para que la libertad y la igualdad de las personas sean reales y efectivas. Los poderes públicos federales deberán eliminar aquellos obstáculos que limiten en los hechos su ejercicio e impidan el pleno desarrollo de las personas así como su efectiva participación en la vida política, económica, cultural y social del país y promoverán la participación de las autoridades de los demás órdenes de Gobierno y de los particulares en la eliminación de dichos obstáculos.

La legislación fiscal no ha hecho nada al respecto para quitar ese obstáculo que les impide a las personas físicas poder tributar en el régimen de incorporación fiscal. Y si precisamente se trata de una incorporación porque excluye a este tipo de personas que son de cierta manera necesarias en el país como los del sector salud, considero que ambas personas, tanto las que requieran título profesional como las que no, deben estar en el Régimen de Incorporación fiscal.

3.3 Desigualdad de las Personas Físicas con Título Profesional

Dentro de lo anterior estudiado, encuentro que hay una discrepancia de normas, en cuanto a la fiscal y la jurídica que regula la discriminación.

Existe una desigualdad, puedo notar que en éste régimen denominado de incorporación, hay una inequidad en sentido negativo respecto del tratamiento entre las personas físicas que realizan prestan servicios profesionales.

Cabe mencionar que es inequidad en sentido negativo cuando se da ese trato diferenciado a los contribuyentes que estando afectados por un impuesto (en este caso el ISR), que guardando la misma situación legal que los contribuyentes beneficiados, son discriminados por una disposición legal que establece un trato desigual entre ellos.

La inequidad en este sentido también la ha resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de tesis y jurisprudencias:

En los juicios de amparo en que se combata una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a otros jurídicamente iguales, y se estime fundado el concepto de violación relativo a la inequidad tributaria de la ley reclamada, los efectos de la protección constitucional se traducen en otorgar al quejoso el mismo trato del que gozan los contribuyentes destinatarios de la norma, esto es, hacerle extensivo el beneficio contenido en la ley declarada inconstitucional, porque así se le restituiría en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación.²⁶

Y entonces me pregunto cómo es que la misma Suprema Corte diga que otorgará el mismo beneficio a las personas que sufran de esta inequidad tributaria y no se la ha otorgado a los contribuyentes que han presentado una demanda por no estar considerados como parte del mismo grupo de personas físicas que prestan servicios profesionales.

²⁶ 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, Agosto de 2009; Pág. 175

CONCLUSIONES

Después de haber estudiado el contenido de cada capítulo pude llenarme de bases para poder concluir que las Personas Físicas con Título Profesional sufren un problema de discriminación al estar excluidos del Régimen de Incorporación Fiscal.

Este Régimen fue creado para mejorar la recaudación de impuestos en el sector informal principalmente, pero al quitar los dos Regímenes anteriores con los que se tributaba, existe una pequeña diferencia, un aspecto de inequidad al no contemplar a todas las personas que prestan servicios profesionales, sino que hace una diferencia con las personas que requieran título profesional para su realización.

Recientemente se creó una ley para evitar y prevenir la discriminación y es precisamente la legislación fiscal quien está en este supuesto de discriminar a un grupo mínimo de personas que prestan servicios, cuando la ley misma contempla que está prohibida cualquier práctica que discrimine o anule los derechos y la igualdad de oportunidades.

Y esto es precisamente lo que hace la legislación fiscal, impedir que se disfrute de beneficios que otorga la misma Ley del Impuesto sobre la Renta a contribuyentes que se encuentran en una misma situación jurídica y de hecho. Este tipo de personas que han presentado amparos y demandas y las cuales no han sido resueltas con un fundamento real y convincente de porque no pueden estar en este Régimen.

Claro que hablamos de que la legislación hace una distinción que no se basa en una razón sustentable, ni es proporcional la manera en como se trata a las personas físicas, así como tampoco me parece que se esté orillando a las personas a ser formales, por el contrario, considero que muchas personas físicas que estuvieron en la formalidad han decidido ya no estarlo por recibir un trato diferente de aquellas que no tienen un título profesional.

Y esto no solo se liga a lo fiscal, sino en un aspecto personal, como lo he escuchado de muchas personas cercanas al decir que la ley castiga a las personas que han logrado un título profesional, que han ejercido en una actividad que puede hasta cierto punto ser un poco más benéfica en el sentido social.

No encuentro sustento ni fundamento para apoyar el criterio de la legislación.

Las personas físicas con título profesional deben ser consideradas como sujetos del Régimen de Incorporación Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- LEY REGLAMENTARIA DEL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL, RELATIVO AL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES EN EL DISTRITO FEDERAL
- REGLAMENTO DE LA LEY REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 4 Y 5 CONSTITUCIONALES, RELATIVOS AL EJERCICIO DE LAS PROFESIONES EN EL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES Y EN MATERIA FEDERAL
- INICIATIVA DE DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2014
- GACETA PARLAMENTARIA, PALACIO LEGISLATIVO DE SAN LÁZARO, JUEVES 17 DE OCTUBRE DE 2013, NÚMERO 3887-IX
- COMISIÓN DE DESARROLLO DE AUDITORÍA
- ANALISIS Y EXPLICACION DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL, L.C. RAFAEL MEZA BAENA, <http://www.soyconta.mx/analisis-y-expkicacion-del-regimen-de-incorporacion-fiscal/>
- PÁGINA DE INTERNET: www.derecho.com
- PÁGINA DE INTERNET: www.derechocivil.blogspot.mx
- PÁGINA DE INTERNET : <http://www.conapred.org.mx>
- TESIS JURISPRUDENCIAL 50/2002, CELEBRADA EL 18 DE NOVIEMBRE 2002
- DICCIONARIO IBEROAMERICANO DE DERECHOS HUMANOS Y FUNDAMENTALES.
- VIII CONGRESO MUNDIAL DE LA ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DEL DERECHO CONSTITUCIONAL, DICIEMBRE 2010, LA PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO.
- PÁGINA DE INTERNET : <http://www.juridicas.unam.mx/wccl/es/g9.htm>
- EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD, UNAM, www.biblio.juridicas.unam.mx/libro.html
- 389728. 275. PLENO. SÈPTIMA ÉPOCA, APRÉNDICE DE 1995. TOMO I, PROPORCIÓN Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ART. 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL, PARTE SCJN, p. 256

- Colín Zepada, Lorena Ivette y Reyes Corona, Oswaldo G., Principios de justicia fiscal y legalidad tributaria, Tax Editores, México, p.17
- Arriola Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, p. 248
- García Bueno, Marco César, El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Conceptos de Reforma Fiscal, Cood. Gabriela Ríos Granados, UNAM, México, 2002.
- Azúa Reyes, Sergio T., Los principios generales del Derecho, México, Porrúa, 1986, p. 162
- De la Cueva, Mario, El derecho del trabajo y la equidad, México, Fondo de Cultura Económica, UNAM, 1994, p. 614
- 389728. 275. Pleno. Séptima Época, Apéndice de 1995. Tomo I, Proporción y Equidad tributaria establecidos en el art. 31 fracción IV constitucional, parte SCJN, p. 256
- Novena Época, Instancia: Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V
- Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de Hogares y Personas. Resultados para el año 2012
- Comunicado de prensa 024/2015 Servicio de Administración Tributaria 25/02/2015
- Comunicado de prensa 018/2015 Servicio de Administración Tributaria 10/03/2015