

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ARAGON

**REFORMA AL ARTICULO 111 PÁRRAFO CUARTO DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN REFERENCIA A LA
COMPATIBILIDAD DEL REGIMEN DE INCORPORACION FISCAL
CON EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y
SERVICIOS PROFESIONALES.**

AUTOR: MIGUEL RAMSES HERNANDEZ ALVAREZ

TESIS

PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIATURA EN DERECHO

ASESOR: DR. HONORIS CAUSA MARTIN LOPEZ

VEGA

CIUDAD NEZAHUALCOYOTL, EDO. DE MEXICO

2021



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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO I. GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS, SUS ELEMENTOS, TIPOS DE IMPUESTOS Y CLASES DE RÉGIMENES.	6
1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN	6
1.1. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES	7
2. CONCEPTO DE IMPUESTO	8
2.1 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	9
3. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	12
4. CONCEPTO DE PERSONA FÍSICA Y PERSONA MORAL	14
5. CLASES DE IMPUESTOS FEDERALES	14
5.1 IVA	15
5.2 ISR	19
5.3. IEPS	22
6. CONCEPTO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL	29
7. CONCEPTO DE SERVICIOS PROFESIONALES	31
8. CONCEPTO DE RÉGIMEN FISCAL	32
9. INGRESOS ACUMULABLES	33
11. PAGO PROVISIONAL	36
12. PAGO DEFINITIVO	37
13. DECLARACION ANUAL	38
14. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	38
15. REGIMEN DE ACTIVIDAD EMRESARIAL Y SERVICIOS PROFESIONALES	39
CAPITULO II. MARCO JURÍDICO VIGENTE	41
1. PRINCIPIOS DE ORDEN JURÍDICO GENERAL QUE SON APLICABLES AL MISMO TIEMPO DE LOS QUE NORMAN ESPECÍFICAMENTE A LAS CONTRIBUCIONES.	42
2. POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES ...	45
3. ANALISIS DEL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CPEUM	46
3.1 CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE LOS HECHOS CAUSA DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS TITULARES DE LA POTESTAD FISCAL	47
4. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	50
4.1 GENERALIDADES	50
4.2 REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN	51

4.3 REQUISITOS PARA PERMANENCIA	53
4.4. OBLIGACIONES	54
4.5. TRIBUTACIÓN.....	59
5. RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES	72
5.1 GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES	72
5.2. REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN.....	74
5.3 REQUISITOS DE PERMANENCIA.....	75
5.4 OBLIGACIONES	75
5.5 TRIBUTACIÓN.....	78
CAPITULO III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, LA PROPUESTA Y SU DESARROLLO	85
1. DIFERENCIA ENTRE RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES	86
2. DIFERENCIA ENTRE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES.....	87
3. DIFERENCIA ENTRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES	89
4. INCOMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DE ACUERDO AL ARTÍCULO 111 FRACCIÓN IV DE LA LEY DE ISR.....	89
5. ANÁLISIS DE LA TRANSCIÓN DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DERIVADO DEL EJERCICIO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PROFESIONAL POR PARTE DE UN CONTRIBUYENTE INSCRITO EN EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL QUE REALIZA ACTIVIDADES EMPRESARIALES.....	91
6. PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 111 FRACCIÓN IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA COMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES EN EL SUPUESTO DE QUE EL CONTRIBUYENTE, TRIBUTANDO PARA EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES PASE A EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DERIVADO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PROFESIONAL.	93
7. FORMA DE TRIBUTACIÓN UNA VEZ ESTABLECIDA LA COMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.	96

CONCLUSIONES	98
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99

INTRODUCCIÓN

La presente investigación es un estudio avanzado sobre una temática en específico del Derecho Fiscal. Un ciudadano, al ser una persona que se obliga para con el estado al pago de contribuciones, la ley fiscal le brinda derechos y obligaciones, esto, con la finalidad de que pueda ejercer dichos derechos y cumplir con sus obligaciones correspondientes de acuerdo a su situación jurídica fiscal.

En el sistema fiscal mexicano a nivel federal, existen distintos regímenes fiscales que regulan a toda persona física o moral, con la finalidad de que exista un cumplimiento en cuanto a el pago de sus impuestos. Estos regímenes son muy variados y van enfocados a los principios constitucionales de índole fiscal.

En los ordenamientos jurídicos fiscales, se toma en cuenta el precepto de que los principios constitucionales determinan el pago de impuestos de acuerdo a la adquisición económica y tipo de actividad de cada contribuyente. Aquí también es importante tomar en cuenta que una de las funciones jurídicas del legislador, es brindar las mayores posibilidades a los contribuyentes en cuanto a crear y modificar leyes, para que los contribuyentes puedan solventar sus obligaciones fiscales.

Tomando en cuenta lo mencionado anteriormente, la presente investigación hace una propuesta de reforma al artículo 111 fracción IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta, con la finalidad de poder brindar mayores facilidades de pago de contribuciones a los contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, que quieran percibir ingresos por el ejercicio de Actividades Empresariales.

Cabe destacar, que esta investigación, si bien me tomo muchos meses realizarla y me apoye de intelectuales en el derecho fiscal para poder desarrollar la investigación por completo; no hubiese sido sencillo para mi realizarla, si no conocía la aplicación de la ley fiscal en referencia al tema en la praxis, pues tuve la oportunidad de poder brindar asesorías fiscales a los contribuyentes, esto también me dio la oportunidad de poder interactuar con las plataformas tecnológicas brindadas por el SAT; con estos conocimientos me fue mas sencillo poder determinar cuales son las obligaciones y derechos que le corresponde tanto al RIF como al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

El RIF es un régimen demasiado flexible para el contribuyente. Puede considerarse como el inicio para que un ciudadano comience a adquirir obligaciones fiscales de acuerdo al tipo de actividad que realice; pues de acuerdo a la ley existen muchos beneficios para el contribuyente inscrito en este Régimen, por ende, puede ser importante para un contribuyente que decida realizar otro tipo de actividad no prevista como actividad del RIF, preservar los derechos concedidos por la ley en cuanto a seguir tributando como contribuyente inscrito en el RIF.

El Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales en cambio, es un régimen con menos beneficios, por ejemplo, en sus disposiciones legales

considera un pago de impuesto por ISR más alto; además de esto, existen más disposiciones legales que limitan a los contribuyentes inscritos en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Una vez explicados de manera muy general ambos regímenes, le menciono al lector, que ambos regímenes serán desarrollados y estudiados a lo largo de la investigación, pues en esta tesis se hace una propuesta de reforma, ya que se pretende brindar una solución para que ambos regímenes puedan ser compatibles en un caso en específico, algo que no está actualmente previsto por la ley, pero que se puede dar el caso en una situación de facto en la cual se requiera de dicha reforma propuesta en la presente investigación.

Esta investigación va enfocada para todo aquel contribuyente que ejerza una de las actividades previstas en el Régimen de Incorporación Fiscal que pretenda convertirse en profesionista, pues es se brinda una opción de seguir tributando como Régimen de Incorporación Fiscal mientras se tiene la posibilidad de tributar los ingresos percibidos por el ejercicio de la profesión como Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Esperando sea de su agrado y de utilidad para el lector, no me queda mas que invitarlos a leer la presente investigación, tomando en cuenta dicha información para los futuros estudios que se pretendan realizar en relación a dicho tema.

CAPITULO I. GENERALIDADES DE LOS IMPUESTOS, SUS ELEMENTOS, TIPOS DE IMPUESTOS Y CLASES DE REGÍMENES.

En el presente capitulo, se realizará un estudio detallado en cuanto al impuesto, indicando que tipos de impuestos hay, cuáles serán materia del presente trabajo, así como los regímenes fiscales de orden federal establecidos por las leyes correspondientes; esto con la finalidad de poder brindar un panorama mas amplio en cuanto a la presente investigación.

1. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

El concepto contribución tiene un sentido genérico, puesto que si bien, tiene un sentido de aspecto fiscal, existen dos maneras distintas para que el Estado sufraga el gasto público, las cuales de acuerdo a Rodríguez Lobato son las siguientes:

“Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).”¹

La relevancia del primer tipo de contribuciones mencionadas en la cita anterior, es que este tipo de contribución, es lo que coloquialmente se conoce como tributos, los cuales representan una prestación obligatoria por parte de un subordinado para con el Estado con la finalidad de poder solventar el gasto público.

Por su parte Venegas Álvarez nos proporciona otro concepto de contribución, dicho concepto:

“La contribución es aquella obligación legal de Derecho Público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y la equidad.”²

La presente investigación va enfocada a la tributación a nivel federal, por ello es importante brindar un concepto de contribución, así como poder clasificarlo; pues eso ayudará a poder comprender la propuesta de reforma que más adelante se explicará.

¹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 1998, pág. 5

² Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 4

1.1. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

De acuerdo a la legislación mexicana las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos.

El concepto de impuesto se desarrollará más adelante, además se brindarán varios conceptos proporcionados por distintos autores de la materia, para poder dar un panorama mucho más claro de dicha contribución, por el momento solo se indicará de manera general, que impuesto son aquellas contribuciones establecidas por la ley, a cargo de personas físicas y morales, derivado de una situación jurídica y que son distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Son aportaciones de seguridad, aquellas contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.

Las contribuciones de mejoras, son aquellas a cargo de personas físicas y morales derivadas de un beneficio directo por obras públicas.

Los derechos son contribuciones que se diferencian de las demás, ya que cuentan con una reciprocidad por parte del Estado, para con los contribuyentes pues existe una contribución derivada de un servicio prestado por parte del Estado, para poder dar una definición más detallada Rodríguez Lobato nos brinda la siguiente definición:

“...los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de servicios.”³

Los aprovechamientos son ingresos percibidos por el Estado derivado de funciones de Derecho Público y que son distintos de las contribuciones, así como de ingresos por financiamientos y de los que obtengan organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Los productos son aquellos ingresos que percibe el Estado derivado de las relaciones jurídicas de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio público.

Esta clasificación, se encuentra establecida en la ley de ingresos, pues es en esta en la cual se indica los ingresos que pretende percibir la Federación.

³ Rodríguez Lobato, Raúl, óp. cit, nota 1, pág. 77

2. CONCEPTO DE IMPUESTO

Para poder brindar un concepto de Impuesto, es necesario indicar la definición de impuesto; de acuerdo con el artículo 2° fracción I del Código Fiscal de la Federación, da un concepto de impuesto, el cual a la letra dice:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Si bien, dicha definición, no especifica el concepto de impuesto, nos indica primeramente que el impuesto es una contribución; la cual está a cargo de una persona física o moral; pero para poder existir dicha obligación tiene que haber una situación jurídica o de hecho que la origine y que además sea distinta a las señaladas en las fracciones II, III y IV; las cuales son los otros tipos de contribuciones.

Un concepto establecido por Rodríguez Lobato es el siguiente:

“...el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que allá para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”⁴

En esta definición, ya se especifica de manera más clara el sentido jurídico del impuesto, puesto que se indica que es una obligación y que está a cargo de las personas físicas y morales cuya finalidad es cubrir el gasto público.

Otra definición proporcionada por Carrasco Iriarte es la siguiente:

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”⁵

Esta definición resalta que para que exista la obligación de pagar un impuesto, debe existir un hecho generador, estableciéndose como una característica principal de existencia del impuesto.

Una definición que es más extensa y detallada es la siguiente:

“Impuestos son las contribuciones que gravan cualquier manifestación de la capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa.”⁶

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, óp. cit, nota 1, pág. 61

⁵ Carrasco Hiriarte, Hugo, Derecho Fiscal I, 3ª edición, México, D.F, IURE Editores, 2004, pág. 175

⁶ Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág. 97

El impuesto en cuanto a la obligación económica que representa para el contribuyente va a depender de la capacidad económica y la capacidad contributiva de éste último, pues de acuerdo al principio de proporcionalidad cuyo tema se verá más adelante, debe existir coherencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes.

Para finalizar el presente capítulo, después de haber hecho un análisis detallado sobre el concepto de impuesto, tanto en el aspecto jurídico, como el doctrinario, se entiende que impuesto es una contribución que existe derivado de un hecho generador y que genera una obligación por parte de una persona física o moral, contribución cuyo valor económico dependerá de la capacidad económica absoluta y relativa, siendo la finalidad de dicha contribución la de cubrir el gasto público del estado.

2.1 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

El impuesto se compone de varios elementos esenciales, ya que determinan quienes son los sujetos obligados a pagar, cuanto es la cantidad a pagar por impuesto, de qué manera se determina dicha cantidad a pagar, así como la época de pago correspondiente.

En el presente capítulo se va a indicar cuales son los elementos esenciales del impuesto, así como se hará un breve estudio sobre cada uno de los elementos los cuales son sujetos, hecho generador, objeto, base gravable, tasa y época de pago.

2.1.1. SUJETO ACTIVO

Como se había explicado anteriormente, el impuesto, una vez que toma existencia derivado de un hecho generador, determina una obligación para con un sujeto activo y un sujeto pasivo. El sujeto activo tratándose de contribuciones siempre será el Estado, pues la finalidad del impuesto es sustentar el gasto público del estado para su subsistencia.

Por lo tanto el sujeto activo, siempre será el acreedor de la obligación tributaria principal, también es menester mencionar que el sujeto activo, puede no ser titular del derecho de crédito, por lo tanto puede suceder que el crédito tributario sea exigido por la autoridad fiscal que corresponde el adeudo tributario; así como debe existir una competencia, que en términos cortos significa la facultad jurídica que tiene la autoridad de actuar como sujeto activo.

2.1.2. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo, es aquella persona física o moral que adquiere una obligación derivado de un hecho jurídico; entre sus principales características están que cuenta con legitimidad para realizar el pago de dicha contribución, el sujeto pasivo incluso puede ser distinto a quien genero dicho impuesto, como por ejemplo los retenedores, sustitutos, responsables, representantes, etc.

2.1.3. HECHO GENERADOR

El impuesto al ser una contribución, se considera que tiene una inclusión jurídica en los distintos ordenamientos legales, así como también se considera una obligación directa hacia el sujeto pasivo, es decir, a cualquier persona física o moral siempre y cuando éste haya adquirido dicha obligación derivado de un hecho que se encuentre establecido en la ley, por lo tanto para que pueda existir un impuesto es necesario que exista un hecho generador, es decir una situación de facto predispuesta en la ley correspondiente; que tiene como consecuencia la adquisición un obligación de pago de impuesto. Tal circunstancia esta prevista en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra indica:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran.”

Venegas Álvarez nos proporciona un concepto de lo más entendible para poder comprender lo esencial que es el hecho generador en materia fiscal:

“El hecho generador tiene un carácter constitutivo, y representa el concepto fundamental en la estructura del tributo para su explicación. El hecho generador es al Derecho Fiscal lo que al tipo es al Derecho penal.”⁷

Por lo tanto existe un supuesto jurídico que antecede al hecho generador, para que de ahí se pueda originar la obligación jurídica y que se refleja en lo que es la contribución, en específico nuestro objeto de estudio, que es el impuesto.

2.1.4. OBJETO

El objeto de una contribución tiene que ver directamente con una cuestión económica ya que como indica Venegas Álvarez *“...El objeto de la obligación tributaria principal es la entrega de una suma de dinero, solamente así se cumplirá la razón de ser de la tributación, es decir, recaudar recursos para aplicarlos a los gastos públicos.”*, pág. 125 por lo tanto el objeto de una obligación es poder recaudar cierta cantidad monetaria derivada de un hecho generador.

⁷ Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág. 117

2.1.5. BASE GRAVABLE

La base gravable o también conocida como base imponible, es un elemento esencial del impuesto, cuya finalidad es determinar la capacidad económica del contribuyente; de acuerdo a ciertos parámetros establecidos por la ley correspondiente, por lo tanto, se entenderá llanamente que la base gravable es el objeto de medición de los ingresos, que percibe determinado contribuyente en relación al pago de un impuesto determinado. Un concepto que nos pudiera dar una visión más clara y concisa de la base gravable es el siguiente:

“La base gravable, también determinada base imponible, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar una ley previamente establecida.”⁸

La base gravable por tanto será la medición en unidades para poder calcular matemáticamente el impuesto a pagar por parte de un contribuyente obligado por una situación de facto.

2.1.6. TARIFA O TASA

La tasa o tarifa es aquel elemento que aplicado sobre la base gravable determina el impuesto a pagar por parte de un contribuyente, generalmente la tasa tiende a ser diferente de acuerdo al tipo de impuesto, por ello, hay distintos tipos de tasas, estos tipos son los siguientes:

Tasas específicas: Este tipo de tarifa no toma en cuenta el valor del objeto.

Tasas porcentuales: Esta determinada en porcentajes.

Tasas fijas o variables: La tasa fija es aquella que no se altera, permaneciendo fija no importando el monto de la base.

Tasas progresivas: este tipo de tasa aumenta en medida que aumenta la base gravable.

La tasa por lo tanto, puede variar en cuanto a los distintos tipos de impuestos que se pretendan calcular.

2.1.7. PAGO

⁸ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.120

El requisito indispensable para el cumplimiento de una obligación es el pago, por lo tanto el elemento esencial para que el estado como sujeto activo cumpla con la finalidad de preservar su subsistencia será la percepción de ingresos por medio del pago de determinado impuesto dependiendo del hecho generador establecido en la ley.

Existen distintos tipos de pagos, los cuales son los siguientes:

- a) Pago liso y llano: Es el que se efectúa con la finalidad de pagar lo debido o realizar un pago de lo indebido.
- b) Pago en garantía: Es el que se efectúa sin que se cuenta con una obligación fiscal, únicamente se realiza con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la misma.
- c) Pago bajo protesta: Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal establecido, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos.
- d) Pago provisional: Es el que se realiza por parte del contribuyente a determinación del fisco. Pero que será verificado por medio de una declaración anual.
- e) Pago definitivo: se realiza mediante autodeterminación por parte de un contribuyente sin que exista una verificación del fisco de dicho pago.
- f) Pago de anticipos: Es el que se realiza al momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco.
- g) Pago extemporáneo: Se efectúa fuera del plazo legal y puede ser por requerimiento o de manera espontánea.

3. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Es importante poder clasificar los impuestos, ya que los tipos de clasificaciones mencionadas más adelante, tienen la finalidad de poder dar una mejor estimación sobre los impuestos; ya que en los siguientes temas se hará un estudio sobre algunos impuestos que serán esenciales para la presente investigación.

- a) Impuestos directos: Los impuestos directos, son todos aquellos que repercuten en la economía directa del contribuyente, este impuesto no puede ser trasladado, un ejemplo de dicho impuesto puede ser el Impuesto sobre la Renta.
- b) Impuestos indirectos: El impuesto indirecto a diferencia del anterior, es un impuesto que, si bien repercute en la economía del contribuyente, el gasto realizado por el pago de dicho impuesto puede ser recuperado mediante traslado, un ejemplo de este tipo de impuesto es el Impuesto al Valor Agregado.

Es de suma importancia poder dilucidar este tipo de clasificación, pues hay impuestos que, por su naturaleza, el tipo de pago es distinto de otros. Así como también existe una relación directa con la capacidad contributiva mientras que el impuesto indirecto va relacionado con el hecho generador.

“El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio aspecto estático de la riqueza; y son impuesto indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en si misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.”⁹

- c) Impuestos reales: Los impuestos reales, son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que gravan.
- d) Impuestos personales: son aquellos que van directamente relacionados con las personas en cuanto a su capacidad contributiva y al tipo de actividad que realizan para percibir ingresos.

La presente clasificación es relevante en cuanto al motivo por el cual se establece determinado impuesto, ya que depende el hecho generador para poder determinar cuál será el impuesto y que como se acaba de exponer, el tipo de impuesto puede ser directamente hacia el bien o hacia la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación.

- e) Impuestos específicos: Un impuesto específico se establece de acuerdo a una unidad de medida o calidad del bien gravado.
- f) Impuestos ad valorem: Este impuesto se establecerá de acuerdo al precio del bien sujeto de gravamen.

En este tipo de clasificación establece el impuesto por una unidad de medida ya establecida o por el precio del bien sujeto de gravamen.

- g) Impuestos generales: Este tipo de impuesto grava diversas actividades u operaciones en conjunto y así de esa manera se determinará el impuesto.
- h) Impuestos especiales: El impuesto especial es aquel derivado de una sola actividad u operación y que siempre será de forma aislada.

Para esta clasificación de impuesto, es de destacar que el impuesto se determinara ya sea por una actividad u operación de manera aislada o ya sea por varias actividades u operaciones en conjunto.

Para concluir el presente tema, es importante mencionar, que los impuestos pueden variar en cuanto al pago, así como a la cantidad correspondiente para dicho pago; por lo que para la presente investigación, es fundamental el poder determinar una clasificación de los impuestos, pues veremos a detalle los impuestos IVA, ISR y IEPS, así como se hará una distinción de cada impuesto mencionado.

⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit, nota 1, pág. 68

4. CONCEPTO DE PERSONA FÍSICA Y PERSONA MORAL

Como sujeto pasivo de las contribuciones, puede ser cualquier persona física o moral, es importante mencionar un breve estudio sobre esta conceptualización, ya que de acuerdo a nuestra investigación nos enfocaremos a las personas físicas pero en nuestra normatividad en materia fiscal, se distingue como sujeto pasivo a las personas físicas o a las personas morales, por lo tanto es importante dar un concepto de cada tipo de persona.

Galindo Alvarado nos brinda un concepto de persona moral:

“Se entiende por persona jurídica (o persona moral) a un sujeto de derechos y obligaciones que existe físicamente pero no como individuo humano sino como institución que es creada por una o más personas para cumplir su finalidad.”¹⁰ (pág. 33)

La persona moral por lo tanto es un ente jurídico y su existencia depende de un acuerdo de voluntades con un mismo fin así como que se cumplan los requisitos legales fundamentales para la integración de la misma, así que al ser una institución jurídica es contraria a la individualidad humana.

Una vez expuesto el concepto de persona moral, es importante indicar el significado de persona física, para ello es importante entender que cualquier persona física es un individuo que cuenta con derechos y obligaciones, por lo tanto es contrario a lo que es una institución por lo tanto una persona física es cualquier individuo que cuenta con la capacidad para contraer derechos y obligaciones.

5. CLASES DE IMPUESTOS FEDERALES

Los impuestos federales son aquellas contribuciones que están establecidas para cualquier persona física o moral a nivel nacional que se encuentra obligada, derivado de un hecho generador a un pago económico correspondiente.

Los siguientes impuestos están establecidos como impuestos federales:

Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Impuesto sobre Depósitos en Efectivo e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Para efectos de la presente investigación únicamente nos avocaremos al Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado así como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por lo tanto se realizara un estudio sobre cada uno de ellos.

¹⁰ Galindo Alvarado, José Fernando, *Tributación de Personas Morales y Personas Físicas. Impuestos*, Grupo Editorial Patria, 2014, pág. 33

5.1 IVA

El Impuesto al Valor Agregado o IVA, es un impuesto establecido en 1980, dicho impuesto es el más general de todos los impuestos, pues al tratarse de un impuesto indirecto puede depender únicamente de la simple enajenación de un bien como hecho generador para que se realice el pago del dicho impuesto.

“EL IVA se caracteriza por que la carga económica del impuesto recae en el consumidor final, sin que la ley le reconozca el carácter de contribuyente. Son contribuyentes de este impuesto los productores e importadores de bienes y servicios. Este sistema fue creado por el legislador, para un mejor control y recaudación más eficiente.”¹¹

Basta con la simple existencia de un hecho generador para poder determinar el IVA, de acuerdo a la ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 1 párrafo segundo, se determinará el impuesto aplicándole la tasa de 16% al precio obtenido por la realización de una actividad generadora de impuesto, aunque en la misma ley se establece que la tasa del IVA puede ser del 0% o incluso en algunos casos puede ser que la actividad es exenta de impuesto.

5.1.1 SUJETOS OBLIGADOS

Los sujetos obligados al pago del IVA de acuerdo al artículo 1 de la ley del IVA son todas aquellas personas físicas o morales que desarrollen las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Obtención de recursos económicos por medio del uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importación bienes o servicios.

5.1.2. OBJETO

El objeto del IVA son las actividades que gravan IVA, que como anteriormente se había menciona vienen enunciadas en el artículo 1° de la ley del IVA. Cada actividad viene especificada en la ley, por lo que haremos un estudio detallado para cada actividad, con la finalidad de poder dar una mayor visión en cuanto a cada impuesto, ya que como veremos más adelante en la presente investigación, tanto el Régimen de Incorporación Fiscal como el Régimen de Actividades Empresariales desempeñan actividades generadoras de IVA, la diferencia está en los estímulos fiscales otorgados, pues los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal su pago de IVA es mucho menor que el de los contribuyente del Régimen de

¹¹ Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág.379

Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, estudio que será desarrollado más adelante.

5.1.2.1. ENAJENACIÓN DE BIENES

Le enajenación de bienes es una actividad generadora de IVA, la cual consiste en una transmisión de dominio de una persona a otra, y esta puede darse mediante distintas figuras jurídicas reguladas en el derecho común, tales como la compraventa, la permuta, la donación, el mutuo, etcétera.

La tasa de la enajenación de acuerdo al artículo 1 de la ley del IVA es del 16%, aunque hay enajenaciones que no necesariamente generan impuesto a 16% sobre el valor del producto. En el artículo 2-A se especifican las enajenaciones que gravan el IVA a tasa 0%, el artículo 9 indica que enajenaciones son exentas de pago de IVA.

5.1.2.2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES.

La prestación de servicios independientes al ser una actividad generadora de IVA, está referida en la ley del IVA, por lo que en el artículo 14 de la ley del IVA, se mencionan cuáles son las actividades consideradas como servicios independientes, que en términos generales son los siguientes:

- 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.

Un requisito indispensable para considerar un servicio independiente como tal, es que dicha prestación no sea de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, así como se encuentre contemplada dicha actividad como actividad generadora de Impuesto Sobre la Renta.

La tasa de dicha actividad se encuentra contemplada en el artículo 1 de la ley del IVA y es de 16% por ciento así como también hay sus excepciones, para prestación de servicios con tasa 0% están enunciados en el artículo 2-A fracción II de la ley del

IVA, y para exenciones en cuanto a pago del IVA, estos servicios se encuentran contemplados en el artículo 15 de la ley del IVA.

5.1.2.3. USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.

Los ingresos obtenidos por el uso o goce temporal de bienes y servicios también son generadores de IVA, de acuerdo al artículo 19 de la ley del IVA contempla en uso o goce temporal de bienes el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Para los ingresos derivados de esta actividad la tasa será del 16% de acuerdo al artículo 1 de la ley del IVA, así como también hay ingresos derivados de esta actividad que pueden ser exentos de IVA los cuales vienen enunciados en el artículo 20 de la ley del IVA.

5.1.2.4. IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

La importación de bienes y servicios genera el pago de impuesto por IVA, en el artículo 24 de la ley del IVA vienen enunciados los distintos tipos de importación considerados como generadores del pago de impuesto correspondiente.

La importación de bienes y servicios genera un IVA a tasa 16%, mientras que en artículo 25 se mencionan cuáles son los tipos de importaciones exentas del pago de IVA.

5.1.3. BASE

La base del IVA al ser la cantidad mediante la cual se le va a aplicar el porcentaje del 16% o de 0% según sea el caso, para poder determinar la cantidad de impuesto a pagar, será la del valor obtenido por la operación realizada de acuerdo a cada actividad generadora de dicho impuesto.

5.1.4. TASA

La tasa del IVA será del 16% sobre la base, esto es sobre la cantidad derivada de la operación determinada, así mismo la tasa puede ser del 0% o incluso exenta esto de acuerdo a las actividades mencionadas en la ley del IVA.

5.1.5. EPOCA DE PAGO

El pago del IVA es de manera mensual, también como ya se ha indicado anteriormente es de manera definitiva, es decir, que no se realiza un cálculo de manera anual, como es el caso del ISR por ejemplo, si no que este se realizara en un solo momento, para efectos de la presente investigación, es necesario indicar que si bien el pago es de manera mensual, la excepción es aplicable para el RIF pues el pago se realiza de manera bimestral. Esto de acuerdo a la regla 3.13.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

5.1.6. ACREDITAMIENTO DEL IVA

El IVA es un impuesto indirecto, es decir, no se determina por las características en cuanto al tipo de actividad o cantidad económica que percibe el contribuyente, si no por el hecho de realizarse una actividad contemplada por la ley del IVA.

“El IVA tiene como materia imponible al consumo, se clasifica como un impuesto indirecto, merced a que no es percibido por el fisco directamente del sujeto que soporta la carga del tributo. Se aplica en las transferencias a título oneroso de bienes y prestaciones de servicios, y quienes soportan el impuesto son los usuarios finales o consumidores. Cada actor en la cadena de añadido de valor paga a su antecesor en la cadena del IVA correspondiente al precio facturado por este, y a su vez percibe de su sucesor en la cadena el monto correspondiente al impuesto asociado al precio que facturo.

Cada actor (excepto el consumidor final) es responsable ante la autoridad tributaria por liquidar y pagar la diferencia entre el IVA pagado (IVA acreditable) y el IVA cobrado (débito fiscal).” (Venegas pág. 384)

Como se ha expuesto, el IVA es un impuesto que es generado siempre y cuando se siga realizando la actividad que lo genere, tal es el caso de la enajenación, muchas veces el contribuyente no se percata de la figura jurídica que nace en el momento que realiza la compra de un bien, sin embargo el IVA al ser un impuesto indirecto hace valer su tasa siempre y cuando, como se indicó al principio de este párrafo, se realice la actividad generadora.

Una vez expuesto el precedente de la naturaleza jurídica del IVA, esto es, el motivo del nacimiento de dicha figura jurídica, procederé a exponer de manera clara, el significado de acreditamiento.

El acreditamiento viene enunciado de manera general en el artículo 4 de la ley del IVA, indicando que éste consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar los valores señalados en la ley correspondiente la que corresponde según sea el caso; de manera más específica y llana el acreditamiento consiste en realizar matemáticamente la diferencia entre el IVA pagado por gastos contra el IVA cobrado por el ejercicio de la actividad.

El acreditamiento por lo regular es aplicado para aquellos contribuyentes, que de manera formal realizan el pago de impuesto; en cuanto a el pago de impuesto del

IVA, es realizado tanto por los contribuyentes que están inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, como por los contribuyentes inscritos en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales. El acreditamiento se utiliza para poder disminuir, en su caso, el pago del impuesto correspondiente, ya sea de manera mensual o de manera bimestral.

5.2 ISR

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto general, personal y directo que grava los ingresos de las personas físicas y morales. Fue introducido en México en 1925 y se rige por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

5.2.1 SUJETOS OBLIGADOS

En el artículo 1 de la ley del ISR, se menciona quienes son los sujetos obligados para el pago de dicho impuesto, de acuerdo a dicho artículo son los siguientes:

- Residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, respecto de todos sus ingresos.
- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.
- Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

5.2.2 OBJETO DEL ISR

El objeto de dicho impuesto, son los ingresos percibidos por el ejercicio de las actividades correspondientes ya sea por una persona física o moral dependiendo del tipo de actividad que se realice.

Para poder especificar el tipo de ingreso percibido por las personas físicas que es objeto del ISR, estos ingresos son aquellos obtenidos por sueldos y salarios, actividades empresariales y profesionales; arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de bienes inmuebles; enajenación de bienes; enajenación de acciones en bolsa de valores; adquisición de bienes; obtención de premios; dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; y demás ingresos que obtengan las personas físicas.

En cuanto a las personas morales los ingresos objeto del ISR son aquellos percibidos por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

5.2.3 BASE DEL ISR

La base del ISR es el resultado de la suma de los ingresos percibidos objeto del impuesto, menos las deducciones; las deducciones dependerán del tipo de régimen en el que se encuentre el contribuyente.

5.2.4. TASA DEL ISR

Una vez determinada la base para poder calcular la tasa, esto es, la cantidad que corresponde para aplicar el cálculo correspondiente de dicho impuesto, la tasa en un primer aspecto dependerá de si se trata de una persona física o moral, para las personas morales el impuesto será del 30% de acuerdo al artículo 9 de la ley del ISR; en cuanto a las personas físicas, dependerá del tipo de régimen en el cual estén inscritas, ya que el pago de dicho impuesto puede ser de manera provisional o de manera definitiva, en la mayoría de los casos es de manera provisional, esto es, se realiza un pago de impuesto provisional por periodo y al final del ejercicio fiscal se determinará el pago anual tomando en cuenta los pagos provisionales.

Para efectos de la presente investigación, nos avocaremos a las tarifas tanto del artículo 96 como del artículo 111, ya que la tabla tarifaria del artículo 96, corresponde al cálculo de pago de impuesto de manera provisional para el pago del ISR por parte del régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, esto de acuerdo al artículo 106 de la ley del ISR. Para el Régimen de Incorporación Fiscal al tratarse de pagos definitivos de manera bimestral, para el cálculo de la tasa se utilizará la tabla del artículo 111 de la ley del ISR.

Las siguientes tablas como ya se había mencionado vienen enunciadas en el artículo 96 y 111 de la ley del ISR respectivamente:

TARIFA MENSUAL				TARIFA BIMESTRAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior	Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%	\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%	0.01	992.14	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%	992.15	8,420.82	19.04	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%	8,420.83	14,798.84	494.48	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%	14,798.85	17,203.01	1,188.42	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%	17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.81	21.36%	20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%	41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%	65,473.67	125,000.00	12,263.90	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%	125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%	166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%	500,000.01	En adelante	158,808.46	35.00%

En ambas tablas es necesario recalcar los siguientes puntos:

- Se cuenta con un límite inferior y superior, que servirá como inicio para poder realizar el cálculo del excedente del límite inferior.
- La Cuota fija, es aquella cantidad que no sufrirá de alteración alguna y que se sumará al cálculo correspondiente al impuesto marginal.
- El porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior será aquel que determinará el impuesto marginal.
- Las cantidades en ambas tablas corresponden a distintas cantidades ya que además de corresponder a distintos regímenes, pues la primer tabla corresponde al Régimen de Actividades Empresariales mientras que el segundo corresponde al Régimen de Incorporación Fiscal, el cálculo de la primera abarca por mes mientras que la otra abarca por bimestre.

Como se notará en los anteriores puntos, se indica un concepto que es el impuesto marginal, que no es más que el resultado del cálculo que se realiza para poder determinar el impuesto a pagar.

Para poder realizar dicho cálculo, es necesario poder determinar la base gravable, como ya se había mencionado anteriormente, la base gravable se determinará restandole al total de ingresos percibidos las deducciones autorizadas que la ley indica, una vez obtenida la base gravable, esta cantidad se ubicará en uno de los intervalos de la tarifa del artículo 96 o la del 111 según sea el caso, una vez verificado cual es el intervalo, se tomará el límite inferior el cual se le restará a la base gravable, al resultado que se obtenga de ello se le llamará el excedente del límite inferior y se le multiplicará por el porcentaje correspondiente al intervalo, el resultado obtenido de dicha operación nos dará el impuesto marginal, a dicho impuesto marginal se le sumará la cuota fija correspondiente y finalmente se obtendrá el impuesto de ISR a pagar ya sea de manera provisional o definitiva.

Cabe mencionar que actualmente la tecnología brindada por sistemas como el internet, nos brindan la facilidad de poder realizar el cálculo de manera más sencilla y eficiente, sin embargo, es importante mencionar en base a que operaciones estos sistemas realizan los cálculos correspondientes. En la página del Servicio de Administración Tributaria existen aplicativos correspondientes como lo es Mis Cuentas, para el Régimen de Incorporación Fiscal que son facilidades para cálculos de contabilidad, brindadas para el contribuyente con la finalidad de dar cumplimiento a lo indicado por el artículo 31 del Código Fiscal, así como lo indica en la regla 3.13.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal y el aplicativo de Declaraciones y Pagos para el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, de acuerdo a la regla 2.9.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

5.2.5 ÉPOCA DE PAGO

Como se ha expuesto anteriormente, el ISR requiere de un cálculo que viene referido en el artículo 116 de la ley del ISR, una vez determinado el pago de impuesto es importante determinar cuándo se realiza el pago correspondiente, esto es la época de pago de dicho impuesto, por lo que la época de pago dependerá del

régimen al que corresponda la persona física, generalmente el pago es de manera anual, aunque eso no implica que se tengan que realizar los pagos provisionales correspondientes.

5.3. IEPS

El impuesto especial sobre producción y servicios es un impuesto indirecto, ya que recae sobre el consumo o realización de actividades; y que por lo tanto, grava ciertos productos y servicios; así como la importación de dichos productos, los cuales están determinados en la ley del IEPS, generalmente son seleccionados con motivos ambientales, de salud y bienestar social.

“Los impuestos especiales, también llamados accisas, son impuestos sobre consumos específicos, en los que, además de su capacidad recaudatoria, destaca la finalidad extra fiscal, como instrumentos de políticas sanitaria, energética o de medio ambiente.” Pág. 388 Venegas

5.3.1. SUJETOS

Los sujetos obligados al pago de este impuesto vienen enunciados en el artículo 1 de la ley del IEPS, el cual indica que son aquellas personas físicas o morales que realicen los siguientes actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la ley del IEPS.

II. La prestación de los servicios señalados en la Ley del IEPS.

Por lo tanto, dependerá del producto que se enajene o del servicio que se preste si existe dicho impuesto; para ello es importante tomar en cuenta el artículo 2 de la ley del IEPS, pues en éste, se enuncia que productos y servicios son gravados con IEPS.

5.3.2. OBJETO DEL IEPS

El objeto del IEPS es gravar la enajenación e importación de ciertos productos que a grandes rasgos son: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico.

Así como también grava los siguientes servicios: comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico.

También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.

5.3.3. BASE DEL IEPS

La base será determinada dependiendo del tipo de enajenación, importación o prestación de servicio. El artículo 11 de la ley del IEPS en su primer párrafo indica:

“Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor la contraprestación.”

Generalmente en las enajenaciones la base será el valor cobrado por la compraventa. Sin embargo, en ese mismo artículo en su párrafo segundo especifica que la base será diferente tratándose de cigarros:

“Los productores o importadores de cigarros, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista.”

Por precio de venta de detallista, es aquel determinado por el fabricante, envasador, productor o importador como precio de producto al consumidor final, en el cual incluso se contempla el propio impuesto; En ese mismo artículo en su párrafo cuarto indica:

“Por las enajenaciones de cerveza, en las que el impuesto se pague aplicando la cuota a que se refiere el artículo 2o.-C de esta Ley, los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el total de litros enajenados.”

Tratándose de cerveza, la base se determinará por litro, por lo tanto, la base será acumulativa.

En el artículo 14 de la ley del IEPS nos indica lo siguiente:

“Para calcular el impuesto tratándose de importación de bienes, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.”

Para la importación la base, será determinada contemplando el valor del impuesto general de importación; así como las contribuciones y aprovechamientos correspondientes siempre exceptuando el IVA.

“Tratándose de la enajenación de gasolinas y diésel, la base imponible está integrada por el volumen de estos productos. El hecho de que las bases imponibles de los impuestos especiales de fabricación, con algunas excepciones, este

constituidas por unidades físicas, trae como consecuencia que los tipos impositivos no sean siempre ad valorem (en función del valor de los productos), sino específicos, es decir, una cantidad monetaria por cada unidad.”¹²

Por lo que es importante resaltar, que el IEPS por enajenación de gasolinas es proporcional a las unidades físicas de consumo.

La base para la prestación de servicios viene enunciada en el artículo 17 de la ley del IEPS que indica que será considerada como base la contraprestación realizada.

En el caso de los juegos y sorteos la base viene enunciada en el artículo 18 tercer párrafo que a la letra dice:

“Tratándose de sorteos en los que los participantes obtengan dicha calidad, incluso a título gratuito, por el hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, recibiendo para ello un comprobante, se considerará como valor el monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho a participa; conforme a las condiciones del sorteo establecidas en el permiso otorgado por la autoridad competente. Cuando además de adquirir un bien o contratar un servicio, se pague una cantidad adicional para participar en el sorteo de que se trate, el impuesto además de calcularse en los términos ya señalados también se calculará sobre dicha cantidad.”

En resumen, la base tratándose de sorteos y juegos será el monto total de la apuesta.

Como se ha visto, en este capítulo se hace un breve estudio sobre las distintas bases que se pueden determinar de acuerdo al tipo de producto, importación o servicio, si bien hay más bases enunciadas en la ley del IEPS, únicamente se mencionan algunas, pues el objetivo es poder dar una idea clara de lo que representa la base del IEPS.

5.3.4. TASA DEL IEPS

El IEPS al tratarse de un impuesto establecido para la enajenación, importación y prestación de servicios, la tasa puede variar, ya que no es fija de manera general, esto dependerá del tipo de producto o servicio que se pretenda enajenar, importar o brindar, por lo tanto, en la ley del IEPS vienen las especificaciones para cada tipo de actividad.

¹² Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág. 396

En la página oficial del Gobierno de México se ofrece una tabla en la cual se resume la tasa del IEPS para cada tipo de actividad que genera dicho impuesto, a continuación presentamos dicha tabla.¹³

Bien o servicio	Tasa o cuota	Bien o servicio	Tasa o cuota		
Bebidas alcohólicas y cerveza	<ul style="list-style-type: none"> Hasta 14°G.L. – 26.5% Más de 14° y hasta 20°G.L. – 30% Más de 20°G.L. – 53% 	Combustibles fósiles	<ul style="list-style-type: none"> Propano – 5.91 centavos por litro. Butano – 7.66 centavos por litro. Gasolinas y gasavión – 10.38 centavos por litro. Turbosina y otros kerosenos – 12.4 centavos por litro. Diésel – 12.59 centavos por litro. Combustóleo – 13.45 centavos por litro. Coque de petróleo – 15.6 pesos por tonelada. Coque de carbón – 36.57 pesos por tonelada. Carbón mineral – 27.54 pesos por tonelada. Otros combustibles fósiles – 39.8 pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible. 		
Alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles	50%		Bebidas energizantes	25%	
Tabacos labrados	<ul style="list-style-type: none"> Cigarros – 160% Puros y otros tabacos labrados – 160% Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano – 0.4% Adicionalmente se establece una cuota de 50.35 por cigarro (0.75 gramos de tabaco) enajenado o importado 		Bebidas con azúcares	\$1 peso por litro	
Gasolinas y diésel	<p>Tasa: es el resultado de la siguiente operación:</p> <p>Precio neto de venta</p> <ul style="list-style-type: none"> Precio productor Costo de distribución y comercialización = Resultado / Precio neto de venta = Tasa de impuesto <p>• Cuota:</p> <ul style="list-style-type: none"> Gasolina Magna – 36.00 centavos por litro. Gasolina Premium UBA – 43.92 centavos por litro. Diésel – 29.88 centavos por litro. <p>• Cuota combustibles fósiles</p> <ul style="list-style-type: none"> Gasolinas – 10.38 centavos por litro Diésel- 12.59 centavos por litro 	Plaguicidas centavos por litro.	<ul style="list-style-type: none"> Categorías 1 y 2 – 9% Categoría 3 – 7% Categoría 4 – 6% 		
		Alimentos con alto contenido calórico	8%	Servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas, alimentos con alto contenido calórico.	El impuesto se causa a la misma tasa que corresponde a los bienes. La base es el monto de la contraprestación.
		Juegos de apuestas y sorteos	30%	Telecomunicaciones	3%

5.3.5. ÉPOCA DE PAGO

El IEPS se pagará de manera mensual y de forma definitiva, esto de acuerdo al artículo 5 de la ley del IEPS, que a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 5º. El impuesto se calculará mensualmente y se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago...”

En cuanto a la presente investigación nos avocaremos únicamente al Régimen de Incorporación Fiscal y al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales; por lo tanto, es importante destacar que el RIF tiene ciertos beneficios en cuanto a la época de pago de dicho impuesto esto conforme al 3.13.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal, beneficios que se expondrán más adelante.

5.4. ISAN

¹³ Lo que todo contribuyente debe saber, (SHCP) Recuperado el 10 de septiembre del 2020 a las 13:06 pm ([https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo que Todo Contribuyente debe de saber.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo_que_Todo_Contribuyente_debe_de_saber.pdf))

El ISAN o Impuesto sobre Automóviles Nuevos es un impuesto especial al consumo que grava la enajenación de automóviles nuevos e importación de automóviles que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley ISAN, automóviles correspondientes al año en que se realice la importación o de 10 años modelo inmediato anterior, este impuesto encuentra su fundamento en la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

5.4.1. SUJETOS

El ISAN al ser un impuesto que como se había indicado grava la enajenación o importación de vehículos, obliga a los sujetos que realicen dicha actividad, ya sea una persona física o moral al pago de dicho impuesto federal.

“Son sujetos pasivos del ISAN las personas físicas y las morales que realicen la enajenación de automóviles nuevos o la importación definitiva de automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.” (Venegas Álvarez pág. 408)”

Es importante destacar que en el caso de importación si se trata de un fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos no realizara el pago de impuesto.

Para poder determinar de manera más detallada la anterior información la ley del ISAN en su artículo 1º, refiere quienes son los sujetos obligados al pago de dicho impuesto.

Artículo 1o.- Están obligados al pago del impuesto sobre automóviles nuevos establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos siguientes:

- I. Enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.*
- II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.*

Para los efectos de lo dispuesto en las fracciones anteriores, los automóviles importados por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley, son los que corresponden al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los 10 años modelo inmediato anteriores.

El artículo 1 de la ley ISAN indica las distintas modalidades en cuanto a las actividades de enajenación e importación de automóviles, las cuales son generadoras de obligación de pago del ISAN.

5.4.2. OBJETO

El objeto del ISAN, retomando el artículo 1° de la ley del ISAN, será la enajenación y la importación de vehículos según sea el caso.

5.4.3. BASE

La base gravable correspondiente al cálculo del ISAN, será el precio de enajenación impuesta por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos del automóvil esto incluye el equipo opcional, común o de lujo, sin tomar en cuenta el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

La base gravable en cuanto a la enajenación de vehículos viene enunciada en el artículo 2° párrafo I y II de la ley del ISAN:

“Artículo 2°: ... precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones.

Tratándose de automóviles blindados, excepto camiones, la tarifa antes mencionada, se aplicará al precio de enajenación a que se refiere el párrafo anterior, sin incluir el valor del material utilizado para el blindaje. En ningún caso el impuesto que se tenga que pagar por estos vehículos, será menor al que tendría que pagarse por la versión de mayor precio de enajenación de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año. Cuando no exista vehículo sin blindar que corresponda al mismo modelo, año y versión del automóvil blindado, el impuesto para este último, será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, en los términos antes mencionados, la tarifa establecida en el precepto citado en el párrafo anterior, multiplicando el resultado por el factor de 0.80.”

En dicho artículo en su párrafo III, en cuanto a la enajenación, también se indica que la base del ISAN no incluye el IVA.

“2°: ...No formará parte del precio a que se refiere este artículo, el impuesto al valor agregado que se cause por tal enajenación.”

En cuanto a la importación la base será el precio de la enajenación más el impuesto general de importación con excepción del IVA.

En el artículo 2º párrafo IV, se indica de manera más detallada la base en cuanto a la importación:

“2º: ...En el caso de automóviles de importación definitiva, incluyendo los destinados a permanecer definitivamente en la franja fronteriza norte del país y en los Estados de Baja California, Baja California Sur y la región parcial del Estado de Sonora, el impuesto se calculará aplicando la tarifa establecida en esta Ley, al precio de enajenación a que se refiere el primer párrafo de este artículo, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.”

5.4.4. TASA

La tasa del ISAN se calculará mediante la tabla enunciada en el artículo 3º de la ley ISAN:

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del Límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	283,241.20	0.00	2
283,241.21	339,889.38	5,664.73	5
339,889.39	396,537.78	8,497.27	10
396,537.79	509,833.94	14,162.08	15
509,833.95	En adelante	31,156.48	17

5.4.5. ÉPOCA DE PAGO

La época de pago para el ISAN será por ejercicio fiscal en cuanto a enajenaciones, por lo que respecta las importaciones el impuesto deberá pagarse en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación.

En el artículo 4º de la ley del ISAN menciona la forma en que se harán los pagos correspondientes por enajenación

“Artículo 4o.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de las importaciones a que se refiere el artículo 10 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del mismo ejercicio.

Si un contribuyente tuviera uno o varios establecimientos ubicados en entidad federativa diferente a la del domicilio fiscal del establecimiento matriz o principal, deberá presentar en cada una de las entidades federativas en la que se ubiquen los referidos establecimientos, declaración mensual de pago provisional y declaración del ejercicio, por las operaciones que correspondan a dichos establecimientos, las cuales se deberán presentar en las oficinas autorizadas por la autoridad fiscal competente. Asimismo, la oficina matriz o principal deberá presentar su declaración de pago provisional y declaración del ejercicio, por las operaciones que realice en la entidad en que se ubique.”

En cuanto a la época de pago por importación, en el artículo 10 de la ley ISAN menciona la forma en que se realizara dicho pago:

“Artículo 10: Tratándose de automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a los comerciantes en el ramo de vehículos, el impuesto a que se refiere esta Ley, deberá pagarse en la aduana mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los automóviles en depósito fiscal en almacenes generales de depósito. No podrán retirarse los automóviles de la aduana, recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente se haya realizado el pago que corresponda conforme a esta Ley.”

6. CONCEPTO DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL

La actividad empresarial se compone de distintos actos destinados a la obtención de recursos económicos, que cuentan con una organización y estructura predeterminadas, cuyos ingresos dependiendo el tipo de actividad generaran el pago del impuesto respectivo conforme a la ley.

“La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en el cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imposables; por ejemplo, tomando la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.”¹⁴

Como se menciona en la cita anterior, una actividad económica es generadora de impuesto, así como al estar contemplada por la ley, únicamente, es necesario poder determinar qué tipo de actividad se considera generadora de tributo, así como también si dicha actividad se considera como empresarial.

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit, nota 1, pág. 113

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación indica lo siguiente:

Artículo 16.- 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 silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.*

Ahora bien, de acuerdo a lo indicado en el anterior artículo Venegas Álvarez hace una breve alusión en cuanto a los conceptos mencionados en el anterior artículo:

“Comerciales, son aquellas que tienen por objeto el comercio, es decir la compra-venta de bienes.

Industriales, que consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

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.

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.

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

*Silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos.*¹⁵

Como se expuso anteriormente las actividades que vienen enunciadas en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación son consideradas para poder determinar el régimen tributario mediante el cual el contribuyente ya sea persona física o moral realizara el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Es importante para efectos de la presente investigación tener en cuenta que el régimen de actividades empresariales y servicios profesionales contempla las actividades indicadas en las fracciones I y II del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, pues mas adelante se desarrollara el tema del régimen de actividad empresarial y servicio profesional.

7. CONCEPTO DE SERVICIOS PROFESIONALES

Por servicios profesionales se entiende que son aquellas actividades que presta una persona física y que requiere de un título profesional, por ende este tipo de actividad la realizan profesionistas, que prestan servicios de manera independiente.

De acuerdo al artículo 100 de la ley del ISR en su fracción II indica los ingresos que se pueden considerar como derivados de una prestación de servicio profesional:

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

En dicha fracción indica que para ser un servicio personal independiente, no tiene que existir una subordinación en cuanto a la prestación de dicho servicio, así como también indica que dichos ingresos no se consideren dentro del Capítulo I de este Título (refiriéndose al título IV de dicha ley, en su capítulo I, que es de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado), por lo tanto, es de destacar, que para que se consideren dichos ingresos derivados de una prestación de servicio profesional, el elemento esencial es la no existencia de una relación patrón-trabajador.

¹⁵ Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.360

En la presente investigación este tipo de actividad es un elemento fundamental en cuanto a la propuesta de poder realizar una compatibilidad entre el Régimen de Incorporación y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, ya que en el momento que una persona física comience a realizar una prestación de servicios profesionales, de manera automática pasará a estar inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, no importando si anteriormente generaba ingresos por otro tipo de actividad, y que dicha actividad no se encuentre contemplada en el Régimen de Servicios Profesionales.

8. CONCEPTO DE RÉGIMEN FISCAL

La palabra régimen para efectos jurídicos, se entiende como un conjunto de leyes y ordenamientos que regulan una cosa o actividad; por lo que respecta al fisco es referente a cuestiones de pago de tributos por parte de los contribuyentes ya sea persona física o moral para con el estado.

Por lo tanto, por régimen fiscal se entiende el conjunto de leyes y ordenamientos que regulan el pago de impuestos por parte de una persona física o moral para con el estado.

Existen distintos tipos de regímenes fiscales tanto para personas físicas como personas morales, los cuales, se determinarán en cuanto al tipo de actividad que realice el contribuyente por medio del cual se determinara el régimen que le corresponde es decir el tipo de regulación por medio del cual se realizara el pago de impuestos.

Entre los regímenes más destacables para personas físicas están los siguientes:

Régimen de asalariados

Régimen de actividades profesionales (Honorarios)

Régimen de arrendamiento de inmuebles.

Régimen de actividad empresarial.

Régimen de incorporación fiscal.

Los regímenes para personas morales son los siguientes:

Personas morales del régimen general

Personas morales con fines no lucrativos.

Para efectos de la presente investigación nos avocaremos únicamente al Régimen de Incorporación Fiscal, así como el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

9. INGRESOS ACUMULABLES

Los ingresos acumulables, son aquellos ingresos que una persona física o moral ha percibido durante cierto lapso de tiempo; en cuanto a las personas morales los ingresos acumulables vienen enunciados en el artículo 16 de la ley de ISR:

Artículo 16. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero.

En el anterior extracto de ley, se mencionan de que manera pueden considerarse los ingresos como acumulados, lo indispensable para que se considere ingreso es que debe de ser obtenido por el desarrollo de actividades que realice dicha persona moral.

En cuanto a los ingresos acumulables para personas físicas, tomando en consideración la presente investigación, nos enfocaremos a los ingresos acumulables, considerados para una persona física que realice actividades empresariales o preste servicios de manera independiente, pudiendo ser también dicho servicio considerado como profesional. En el artículo 101 de la ley del ISR vienen enunciados cuales son los ingresos que se consideran como acumulables:

“...se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, además de los señalados en el artículo anterior y en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

I. Tratándose de condonaciones, quitas o remisiones, de deudas relacionadas con la actividad empresarial o con el servicio profesional, así como de las deudas antes citadas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero

En el caso de condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total en dichas condonaciones, quitas o remisiones. Los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso, podrán disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que dichos acreedores les perdonen las deudas citadas. Cuando el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que resulte no se considerará como ingreso acumulable, salvo que la deuda perdonada provenga de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas a que se refiere el artículo 179 de esta Ley.

II. Los provenientes de la enajenación de cuentas y documentos por cobrar y de títulos de crédito distintos de las acciones, relacionados con las actividades a que se refiere este Capítulo.

III. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.

IV. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

V. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.

VI. Los obtenidos por agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, por promotores de valores o de administradoras de fondos para el retiro, por los servicios profesionales prestados a dichas instituciones.

VII. Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.

VIII. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las 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.

IX. Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.

X. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

XI. La ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad.

Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme al Código Fiscal de la Federación, se considerarán ingresos acumulables en los términos de esta Sección, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresariales o a la prestación de servicios profesionales. Para los efectos del párrafo anterior, se considera que el contribuyente percibe ingresos preponderantemente por actividades empresariales o por prestación de servicios profesionales, cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente. Las autoridades fiscales podrán determinar la utilidad de los establecimientos permanentes en el país de un residente en el extranjero, con base en las utilidades totales de dicho residente, considerando la proporción que los ingresos o los activos de los establecimientos en México representen del total de los ingresos o de activos, respectivamente.”

Una vez determinados cuales pueden ser considerados como ingresos acumulables de acuerdo al artículo 102 de la ley del ISR en su párrafo primero indica que para que se consideren los ingresos acumulables tendrán que ser efectivamente percibidos, para poder comprender que ingresos pueden

considerarse como efectivamente percibidos en el mismo artículo en su párrafo segundo nos indica lo siguiente:

“Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. Cuando se perciban en cheque, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan 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 de extinción de las obligaciones.”

En resumen, para que se considere efectivamente percibidos dichos ingresos; tienen que ser comprobables, ya sea físicamente o incluso mediante algún documento legal en el que se compruebe el crédito correspondiente.

Los ingresos acumulables, son de suma importancia a considerar pues derivado de ellos, se determinará el impuesto correspondiente a pagar.

10. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Por deducciones autorizadas, se entiende aquellos gastos que realiza una persona física o moral; que realiza para el ejercicio de sus actividades y que pueden ser consideradas para la reducción del impuesto a pagar. Generalmente las deducciones son aplicables en la determinación de pago del ISR. En la ley del ISR existen deducciones aplicables para los contribuyentes de manera general y deducciones aplicables para cada régimen correspondiente.

En el artículo 25 de la ley del ISR indica cuales son los gastos que se pueden considerar como deducibles de manera general:

“Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta Ley.”

De manera general, las deducciones son gastos que realiza el contribuyente, con la finalidad de poder desempeñar sus actividades; sin embargo la ley determina cuales son los gastos que son considerados por deducibles.

11. PAGO PROVISIONAL

Los pagos provisionales tienen que ver directamente con lo que es la época de pago, ésta, es determinada por el tipo de régimen en el cual esté inscrito el contribuyente, sin embargo, es importante dar una definición doctrinaria de lo que es la época de pago:

“La época de pago es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación de pago; el legislador es quien determina la época de pago. Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago y no se hayan enterado; en tanto no se venza la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo”.¹⁶

En cuanto a lo que es la época de pago Venegas Álvarez indica lo siguiente:

“El pago provisional es aquel que se realiza a cuenta del total del ejercicio fiscal, del impuesto que se tenga la obligación de pagar.”¹⁷

Generalmente el pago provisional va enfocado para aquellos impuestos que se pagan definitivamente de manera anual como lo es el ISR, pues hay impuesto que la ley indica que se tendrán que realizar de manera definitiva como lo es el IVA y el IEPS.

12. PAGO DEFINITIVO

El pago definitivo, a diferencia de los pagos provisionales, se realiza en un solo momento, generalmente suele ser instantáneo. Venegas Alvarez nos indica lo siguiente:

“El pago definitivo se realiza generalmente, después de haber surgido el hecho generador de la obligación tributaria, ya sea que se efectúe al finalizar el ejercicio fiscal, cuando se realicen operaciones de forma esporádica, o cuando la ley considere expresamente como pago definitivo el entero de cierta cantidad, en esencia, se extingue la obligación tributaria por medio del pago.”¹⁸

Dependerá mucho el tipo de impuesto, régimen y el hecho generador por el cual se realice el pago definitivo, uno de los impuestos que la ley solicita su pago de manera definitiva es el IVA.

Es importante poder tener en claro la distinción de estos dos tipos de pagos, pues en la presente investigación, nos avocaremos a tres impuestos: por una parte, el ISR, en el que la ley solicita sus pagos de manera provisional y definitiva; y por otra, el IVA y el IEPS que solicita sus pagos de manera definitiva.

¹⁶ Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.317

¹⁷ Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.388

¹⁸ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.318

13. DECLARACION ANUAL

Para poder brindar un concepto más amplio de lo que es la declaración anual, es necesario indicar el concepto de declaración:

“el acto del particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de los datos de hecho y de derecho con base en los cuales puede determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material, siendo dirigido dicho acto a la administración tributaria.”¹⁹

Otro concepto de declaración que es más explicativo es el siguiente:

“La declaración es, en palabras de Sergio Francisco de la Garza, el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y los elementos relevantes para su determinación y en algunos casos, además de la determinación de la misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.”²⁰

Generalmente, la declaración anual se realiza por personas físicas o morales a las que les corresponde informar al fisco, en cuanto al pago de impuestos como lo es el ISR; así como también indicar información en referencia a los distintos ingresos que se generaron, activos y demás bienes que se consideren pertenecientes al contribuyente. Es una aportación, en cuanto a información fiscal, de manera general, así como se realiza un cálculo general de los impuestos pagados durante todo el ejercicio fiscal; derivado de ello, puede existir un impuesto a pagar o incluso una solicitud de devolución por exceso de pago de impuesto correspondiente. Esto dependerá de si se trata de una persona física o moral y del tipo de régimen en el que se encuentre inscrito.

14. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

Para efectos de la presente investigación, este tema es de suma importancia, pues como se ha indicado en anteriores capítulos, lo que se pretende es poder realizar una compatibilidad entre el Régimen de Incorporación Fiscal y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Por lo que primeramente, para poder comprender dicho concepto, es necesario mencionar lo que anteriormente se había dicho sobre el concepto de régimen, el cual, en términos llanos significa un conjunto de leyes que rigen a una persona,

¹⁹ González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario II*, Salamanca, España, Ed. EDERSA, 1994, pág. 40 citado por Venegas Álvarez, Sonia, (2011), *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, pág.171

²⁰ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 222

cosa o circunstancia, por lo que basándonos en dicho concepto, el Régimen de Incorporación Fiscal, no es más que un conjunto de leyes fiscales que rigen a un contribuyente; quien aparte de ser persona física, tiene que cumplir con ciertos requisitos estipulados en el artículo 111 de la ley del impuesto sobre la renta.

Este régimen anteriormente conocido como REPECO (Régimen de Pequeños Contribuyentes), es un régimen el cual tiene elementos clave que lo distinguen de los demás, como por ejemplo, la cantidad que percibe de manera anual, éste puede ser incluso el elemento determinante para dicho régimen.

Otro elemento destacable sobre el Régimen de Incorporación Fiscal, es que pueden realizar actividades empresariales, enajenación de bienes y prestación de servicios, por los que no se requieren contar con un título profesional. Lo anteriormente mencionado se puede encontrar en el artículo 111 de la ley del Impuesto sobre la Renta, en su primer párrafo.

El Régimen de Incorporación Fiscal se caracteriza principalmente por las facilidades ofrecidas por el fisco en cuanto al pago de impuestos, ya que a los contribuyentes inscritos en dicho régimen le ofrece una gama de beneficios; algunos estipulados en la ley del Impuesto Sobre la Renta y otros mencionados en el artículo 23 de la ley de Ingresos de la Federación.

Incluso, el SAT ofrece mediante su página de internet, facilidades para la realización del cumplimiento de obligaciones, emisión de facturas, actualización de datos y manejo de la contabilidad, apoyándose de aplicativos como Mis Cuentas.

Entre los beneficios ofrecidos para los contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, se encuentran descuentos aplicados conforme al transcurso de tiempo, tanto en IVA como en ISR, toda esta información será más detallada en los capítulos correspondientes al marco jurídico de la presente investigación.

Por lo anteriormente expuesto, es de destacar que la presente investigación, va enfocada a que el contribuyente a pesar de que siga percibiendo ingresos por las actividades correspondientes a otro régimen, siga tributando por las actividades correspondientes al Régimen de Incorporación Fiscal.

15. REGIMEN DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y SERVICIOS PROFESIONALES

El régimen de actividades empresariales y servicios profesionales, regula a todos los contribuyentes personas físicas, que realicen actividades contempladas en el artículo 100 de la ley del ISR párrafo segundo, fracción I y II, que, en términos generales, indica que es toda aquella persona física que realice actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, silvícolas, así como también aquellas personas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales.

Para poder saber si un contribuyente puede estar inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal o en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, el elemento esencial de distinción es la percepción de ingresos, en

un primer aspecto, también otro elemento esencial es el tipo de prestación de servicio, ya que puede ser una prestación de servicio sencilla o una prestación de servicio profesional.

El Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales tributa de manera mensual y de manera anual, no goza de los beneficios que tiene el Régimen de Incorporación Fiscal; ya que se entiende, que supera los dos millones anuales de ingresos, que vienen estipulados en el artículo 111 párrafo primero de la ley del ISR, por ende, no tiene límite de percepción de ingresos, en cuanto a la permanencia, en un aspecto económico en dicho régimen.

Derivado de que dicho régimen, tributa sin beneficios de descuento, en cuanto a año de tributación, puede realizar deducciones así como acreditamiento de IVA, por lo tanto tiene un mayor manejo de su contabilidad en cuanto a percepción de ingresos, egresos y pago de impuestos.

Para efectos de la presente investigación es importante recalcar, que en el régimen de actividades empresariales y servicios profesionales, existen dos maneras mediante las cuales se perciben ingresos, por la realización de actividades empresariales y la prestación de servicios profesionales.

En cuanto a la prestación de servicios profesionales, es importante destacar, que este tipo de actividad requiere un título profesional, en base a ello es importante mencionar que en el Régimen de Incorporación Fiscal también se puede hacer la prestación de servicios, sin embargo, dicha prestación no requiere título profesional, puede ser un oficio que realice la persona física y que por dicho oficio genere ingresos suficientes para el pago de impuesto correspondiente.

Por puro y mero análisis, es de entenderse, que el Régimen de Incorporación Fiscal y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales comprenden la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas, pero nuevamente es de reiterar que la diferencia principal entre uno y otro régimen en cuanto al tipo de actividades mencionadas es la percepción de ingresos, pues si bien el RIF tiene límite de percepción de dos millones de ingresos de manera anual, el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales no tiene límite económico.

Ahora bien, el planteamiento del problema de la presente investigación versa sobre las actividades que realiza un contribuyente inscrito en el RIF y que al comenzar a generar ingresos por la prestación de un servicio profesional, de manera automática pasa a ser un contribuyente inscrito bajo el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales; dejando a un lado lo dispuesto por el artículo 111 párrafo primero, en cuanto a la percepción de ingresos límite para el RIF y tomando en consideración lo dispuesto por ese mismo artículo pero en su párrafo cuarto, que a la letra dice:

“Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

En el capítulo I de la ley del ISR refiere a la regulación del Régimen de Sueldos y Salarios, en el capítulo III de la ley mencionada refiere a los contribuyentes que adquieran ingresos por arrendamiento y finalmente en el capítulo IV de dicha ley refiere a los contribuyentes que adquieran ingresos por enajenación de bienes, no mencionándose en ningún momento la incompatibilidad con el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, por lo tanto es en este párrafo ya enunciado es donde se da la existencia de una incompatibilidad de regímenes.

En el siguiente capítulo de la presente investigación, se hará un análisis jurídico detallado de la legislación que regula todos los elementos que utilizare para poder brindar una hipótesis, me avocaré a distintos artículos de distintas legislaciones fiscales, con la finalidad de poder brindar un mayor panorama en cuanto el objetivo de la presente investigación.

CAPITULO II. MARCO JURÍDICO VIGENTE

Toda sociedad requiere para tener un orden y una infraestructura, un ordenamiento jurídico que regule los actos y hechos jurídicos que sean originados, es por ello, que el derecho es un elemento esencial para la supervivencia de cualquier sociedad, la modernidad exige mayor avance en la ley, y que ésta, tenga previsto todos aquellos actos o hechos jurídicos que se realicen.

Para que un estado pueda prevalecer, requiere de ingresos para el sostenimiento del gasto público, por ende, para poder solventar dicho gasto público, es necesario que todo ciudadano aporte de los ingresos que genere por la realización de sus actividades una contribución.

“La contribución es aquella obligación legal de Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y la equidad.”²¹

Es importante resaltar, que el derecho fiscal regula la manera en que se hará la contribución, contando con un esquema jurídico, en sus distintos ordenamientos para poder brindar una justicia fiscal adecuada.

“Por ser la justicia el valor supremo del derecho, ha de tenerse presente que aquella siempre debe prevalecer en todo ordenamiento jurídico, incluso, lógicamente en aquellas disposiciones en materia fiscal.”²²

²¹ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.4

²² Carrasco Hiriarte, Hugo, op cit. nota 5, pág. 30

Tomando en cuenta que el derecho fiscal nació de la existencia de la contribución, ésta fue determinada como una obligación, que más adelante expondré por medio del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este capítulo, se hará un análisis sobre distintos ordenamientos jurídicos, que tienen que ver directamente con la presente investigación, comenzando con nuestra Carta Magna, ya que es el ordenamiento principal que regula a nuestro país, haciendo un estudio detallado, sobre distintos artículos que refieren regulación de índole fiscal, ya sea de índole federal, estatal o municipal.

Posteriormente de ello, ubicaré la legislación fiscal, en cuanto a los elementos que considero esenciales para desarrollar la presente investigación, enfocándome en los dos regímenes motivo de esta investigación, que son el Régimen de Incorporación Fiscal y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, así como también se hará un estudio de las leyes y artículos en específico que regulan dichos regímenes, así como de los impuestos federales primordiales que generan dichos regímenes que son el ISR, el IVA y el IEPS.

1. PRINCIPIOS DE ORDEN JURÍDICO GENERAL QUE SON APLICABLES AL MISMO TIEMPO DE LOS QUE NORMAN ESPECÍFICAMENTE A LAS CONTRIBUCIONES.

Antes de poder avocarnos a los distintos ordenamientos materia de la presente investigación, es necesario realizar una breve explicación sobre los principios de orden jurídico general.

“Los principios generales de Derecho son criterios universales de ética social, o axiología jurídica, descubiertos por la razón humana, fundados en la naturaleza racional y libre del hombre, los cuales constituyen el fundamento de todo sistema jurídico posible o actual.”²³

Estos principios son los que deben ser tomados en cuenta por el legislador para poder determinar los ordenamientos correspondientes.

“Ahora bien, los principios constitucionales pueden ser definidos como las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con valor jurídico directo e indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de

²³ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.6

*servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria del terreno que se trate*²⁴

En la Constitución mexicana se aprecian los siguientes principios aplicables:

- a) Principio de generalidad: Refiere a que la ley debe contemplar a todas aquellas personas que derivado de que realizan el hecho imponible tengan una obligación jurídica para con el fisco.
- b) Principio de uniformidad: Indica que a los sujetos que adquirieron la obligación fiscal se les impondrá obligaciones iguales.
- c) Principio de justicia impositiva: Este principio refiere las distintas atribuciones que tendrán las autoridades, ya sea de orden federal, estatal o municipal para el ejercicio de la justicia fiscal.
- d) Principio de seguridad jurídica: La contribución es una obligación por parte de los particulares, sin embargo, el Estado al ser el sujeto activo de dicha obligación, tiene que ofrecer todos los elementos jurídicos, para que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas; de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de derechos y deberes que genera la ley.
- e) Principio de Legalidad Tributaria: Consiste en que todo acto o resolución emitido por autoridad tiene que estar apegado a la ley.
- f) Principio de proporcionalidad: Este principio es de suma importancia, ya que implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica del particular tomándose como base los ingresos que percibe.

Para poder determinar de una manera más detallada el principio de proporcionalidad, es necesario tomar en cuenta la distinción que existe entre capacidad económica y capacidad contributiva.

*“Es conveniente tratar de distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, ya que representan realidades diferentes. La primera se refiere a un presupuesto hecho norma, en tanto que la segunda implica una aptitud para pagar contribuciones, por tanto, tiene un elemento esencialmente jurídico, y puede calificarse como expresión que designa un concepto técnico jurídico.”*²⁵

²⁴ Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en Revista de Derecho Público, Madrid, 1980, p. 525 citado por Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 6

²⁵ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 64

La capacidad económica por lo tanto esta prevista por la ley, tomando en cuenta los ingresos que percibe el particular, en base a ello se determinara la capacidad contributiva, así la proporcionalidad del pago de impuesto tendrá que ver directamente con el hecho imponible.

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza agravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de la riqueza gravada. Conforme a éste principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente a los medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea real debe existir congruencia con el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; extendida esta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que tenga en menor proporción.”²⁶

El principio de proporcionalidad se encuentra consagrado en la Constitución Federal, que si bien no viene de manera expresa lo contiene implícitamente ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución indica lo siguiente:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Como se ha expuesto la proporcionalidad tiene que ver directamente con el pago de impuestos correspondiente a cada particular.

²⁶ Semanario judicial de la federación y su gaceta, nueva época, pleno, t. X, tesis: P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22. Aun cuando trata como sinónimos a la capacidad económica y contributiva citado por Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 65

“Las funciones de la capacidad contributiva son las del presupuesto, medida y límite de imposición. Por una parte la capacidad contributiva se constituye sobre un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la imposición. Por otra parte la capacidad contributiva también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro.”²⁷

El principio de proporcionalidad, se apoya tanto en la capacidad económica, como en la capacidad contributiva, pues derivado de ello se determinara la obligación fiscal correspondiente.

Como se ha observado, los principios que ahora llamaremos constitucionales (pues aunque no venga descritos de manera expresa los contiene implícitamente) son determinantes, pues son la esencia de la Constitución, ya que se son sus directrices para el cumplimiento de sus objetivos, que en un sentido fiscal, van enfocados principalmente a brindar un orden jurídico justo en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los individuos.

“Los principios constitucionales cumplen tres tipos de funciones: exegética, ya que informa a todo el ordenamiento jurídico, ayudando a su interpretación; fundamentadora, en virtud de que limita y dirige el ejercicio de potestades y atribuciones, tanto a los órganos legislativos, como a las autoridades administrativas; y, finalmente, desempeñan también una función de garantía para los particulares, convirtiéndose en baluarte de los derechos individuales y otorgando certeza jurídica al particular.”²⁸

En conclusión, es importante poder determinar los principios básicos constitucionales para poder comprender la imposición de una obligación por parte del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones, pues si bien, es una obligación que nace de un hecho generador o imponible, existe una estructuración para poder determinar el tipo y cuantificación de la obligación fiscal.

2. POTESTAD CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES

En este capítulo se hará un análisis sobre la facultad que tienen las autoridades federales, estatales y municipales en materia de impuestos, pues la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece dichas facultades en cuanto a la coordinación que harán las instituciones gubernamentales para la administración y cobro de impuestos.

“La potestad tributaria o poder tributario, se define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones.”²⁹

²⁷ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 69

²⁸ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.6

²⁹ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.7

Para poder entender el concepto de potestad tributaria es necesario poder determinar la potestad de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y de los municipios:

- En cuanto a la potestad de la Federación, quien la ejerce es el Congreso de la Unión, creando leyes impositivas de orden federal, dicha potestad está fundamentada en los artículos 73 fracción VII y XXIX, y el artículo 131 primer párrafo.
- La potestad de la Federación también puede ser ejercida por el Ejecutivo, según lo establece el artículo 131 segundo párrafo, y el artículo 29 de forma indirecta.
- La potestad de los estados la ejerce las legislaturas de los estados, mediante legislaciones de carácter local, dicha potestad viene enunciada de manera indirecta a través de los artículos 31 fracción IV, 121 fracción I y los artículos 117, 188 y 124.
- La potestad de la Ciudad de México es ejercida por la Asamblea Legislativa esto de acuerdo al artículo 122, base primera, fracción V, inciso b).
- Los municipios carecen de potestad tributaria derivado de que no cuenta con un orden legislativo, sin embargo, en el artículo 115 de la Constitución Federal se indica la facultad de los municipios para administrar libremente su hacienda que se conformara principalmente de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan.

La potestad tributaria por lo tanto consistirá en poder determinar las facultades con las que cuentan la Federación, los estados, la Ciudad de México y los municipios para poder instituir y cobrar los tributos.

3. ANALISIS DEL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CPEUM

Una vez expuestos tanto los principios constitucionales, como la potestad constitucional, teniendo un mayor panorama del sentido jurídico fiscal que emana de la Constitución Federal; es momento de realizar un análisis sobre el principal artículo del cual deriva todo el sistema jurídico fiscal, que es el artículo 31 fracción IV, el cual indica lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Lo primero que indica dicho extracto, es la existencia de una obligación del particular para con el estado, tomando en cuenta los temas que anteriormente se han desarrollado, se tiene que considerar que dicha obligación dependerá del principio de proporcionalidad, por lo tanto, la capacidad económica y la capacidad

contributiva son elementos esenciales para la determinación de la obligación. También es importante destacar que para que pueda existir dicha obligación debe existir también un hecho imponible que la origine.

Por lo tanto, al existir una obligación, existe un sujeto activo y un sujeto pasivo, el sujeto activo es el Estado y éste, aunque es acreedor del sujeto pasivo que es el particular, tiene también obligaciones, pues debe proveer todas las herramientas jurídicas para poder solventar todas las variaciones que se presentaran en el ejercicio de sus funciones fiscales.

Posteriormente del término obligación mencionado en dicho artículo, indica que la obligación es de los mexicanos, Venegas Álvarez al respecto nos indica:

“De primera lectura, se desprende que el contribuir a los gastos públicos es una obligación de los mexicanos, es decir, que se necesita la presencia de un vínculo de nacionalidad. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia ha manifestado, a través de sus criterios, que la fracción IV del artículo 31 constitucional es una obligación general. A pesar de que la cabeza de dicho artículo literalmente se refiere a las obligaciones de los mexicanos, es de destacar que nunca se ha pretendido en un sentido excluyente para los extranjeros.”³⁰

La nacionalidad mexicana no es un requisito indispensable para poder contraer obligaciones fiscales, incluso en el siguiente tema detallaremos los criterios vinculativos entre los hechos causas de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal, haciendo una breve explicación sobre los conceptos nacionalidad y residencia.

Posteriormente en dicho artículo se indica la obligación de contribuir al gasto público en los tres niveles de gobierno Federal, estatal y municipal, pues todo Estado requiere de ingresos para poder mantenerse y seguir gobernando con la finalidad de brinda una estabilidad social y económica a sus gobernados.

Para efectos de la presente investigación, he desarrollado los temas de los principios constitucionales, así como la potestad tributaria, con la finalidad de poder dar una mayor gnosis en cuanto al contexto en el que se desarrolla el derecho fiscal, pues si bien el derecho fiscal nace de la Constitución mexicana, existen otras leyes que detallan la regulación del tema principal de ésta investigación y que más adelante desarrollare.

3.1 CRITERIOS DE VINCULACIÓN ENTRE LOS HECHOS CAUSA DE LAS CONTRIBUCIONES Y LOS TITULARES DE LA POTESTAD FISCAL

³⁰ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 20

La potestad tributaria siendo la manifestación de la soberanía tributaria, implica una obligación del individuo para con el Estado, con el fin de contribuir a su sostenimiento, constituyendo una relación jurídico-tributaria.

Los criterios por los que un individuo se considera sujeto la soberanía tributaria son:

- La nacionalidad: *“La pertenencia a un Estado, por razón de nacimiento o posterior adopción de la condición de súbdito del mismo, implica para la persona la obligación de pagar contribuciones, incluso si no reside en el país.”*³¹

El artículo 30 de la Constitución Federal, indica quienes son los sujetos que se consideran nacionales, pues menciona que se puede adquirir la nacionalidad por nacimiento o por naturalización:

La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A) Son mexicanos por nacimiento:

- I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.*
- II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;*
- III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y*
- IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.*

Son mexicanos por naturalización:

- I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.*
- II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.*

- La residencia: La residencia para efectos fiscales es aquel elemento que considera la vinculación de una persona física o moral en un determinado territorio.

“La residencia fiscal puede ser vista como el criterio que fija la aplicación de las leyes tributarias a las personas. Es también el que determina las modalidades de la sujeción a los impuestos personales. En tanto que el

³¹ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág., 21

*concepto de domicilio establece el lugar donde se producen relaciones entre la administración tributaria y los obligados tributarios en orden a la aplicación de los tributos. Así mientras la residencia despliega sus efectos en el ámbito del Derecho tributario material, el domicilio lo hará en el del Derecho tributario formal.*³²

La anterior cita destaca la diferencia entre residencia y domicilio pues la residencia corresponde a la legislación bajo la cual se regiran las actividades del sujeto. El domicilio fiscal refiere al lugar donde se realizaran las actividades materia de obligación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 9 indica que sujetos son considerados como residentes:

“Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.*
- 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.*

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Salvo prueba en

³² Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 14, cita de Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 21

contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.”

Como se podrá apreciar el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9° indica las distintas variaciones que se pueden dar en cuanto a la residencia de una persona física o moral.

- Lugar en que se realiza el hecho generador: Este criterio vinculativo refiere dos elementos, el hecho generador y el lugar donde se realiza dicho hecho generador, pues en el momento en el que dicho hecho generador se realice en determinado lugar, no importando la nacionalidad o residencia, el sujeto queda obligado a la jurisdicción fiscal correspondiente a dicho lugar.

“La circunstancia de una persona física o moral, sin importar su nacionalidad ni su residencia, tenga en el territorio de un determinado Estado intereses económicos, es motivo de que al establecerse sobre estos intereses la contribución se considere la relación que le une con ellos para declararlo sujeto pasivo del mismo”³³

La realización del hecho imponible tales como actos jurídicos, actividades económicas o hechos económicos en determinado lugar establecerá la obligación jurídico-fiscal del sujeto pasivo ya sea persona física o moral con el sujeto activo que es el Estado.

4. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

El régimen de incorporación fiscal en términos generales, es un conjunto de regulaciones de nivel federal enfocadas a los contribuyentes que realicen actividades empresariales, enajenen bienes, así como prestación de servicios que no requieran título profesional para su desempeño.

4.1 GENERALIDADES

La ley de ISR en su artículo 111 primer párrafo indica lo siguiente:

“Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera

³³ Perulles Bassas, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Librería Bosch, Barcelona, 1961, pág. 256 cita de Venegas Álvarez pág. 23

para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.”

En dicho párrafo se indica que el régimen en mención, es aplicable únicamente para personas físicas; como ya se había indicado en el inicio del presente capítulo, el contribuyente tiene que realizar actividades empresariales, enajenación de bienes o prestación de servicios no profesionales. A partir del artículo 111 y hasta el artículo 113-C, abarca la sección en cuanto al Régimen de Incorporación Fiscal. Otro punto relevante en cuanto a dicho párrafo es el requisito económico que establece, pues indica que el contribuyente podrá tributar bajo dicho Régimen siempre y cuando no exceda la cantidad de dos millones de pesos por ejercicio fiscal.

4.2 REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN

Para la inscripción del Régimen de Incorporación Fiscal, se requieren cumplir con los siguientes requisitos de acuerdo al artículo 111 de la ley de ISR:

- El contribuyente tiene que ser persona física.
- El contribuyente tiene que realizar actividades empresariales, enajenación bienes o prestación de servicios que no requieran título profesional.
- Que los ingresos propios de su actividad que realice el contribuyente obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.
- En cuanto a las personas físicas que realicen actividades empresariales por copropiedad, la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no deben exceder en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad de dos millones de pesos.

Por lo que respecta a los requisitos formales estos vienen enunciados en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal en la ficha 3/CFF, en la cual indica que se puede realizar ya sea de manera personal en cualquier oficina de la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente o también a través del Portal del SAT, los requisitos son los siguientes:

- Personas físicas a partir de 18 años de edad cumplidos que cuenten con CURP.
- Identificación oficial vigente (si se acude a las oficinas)
- Contraseña o Firma electrónica
- Llenado de cuestionario de actividades (si el trámite se realiza a través del portal del SAT).

De acuerdo al artículo 111 de la ley del ISR en su párrafo quinto indica que contribuyentes no podrán estar contemplados para la inscripción al Régimen de Incorporación Fiscal indicando los siguientes:

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección:

I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección, a excepción de los siguientes:

- a) Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales previstas en el Título III de esta Ley, siempre que no perciban el remanente distribuible a que se refiere el artículo 80 de este ordenamiento.*
- b) Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII de la presente Ley, aún y cuando reciban de dichas personas morales intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en su conjunto, no excedan de dos millones de pesos.*
- c) Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de esta Ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan. Para los efectos de esta fracción, se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.*

II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta Sección.

IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

VI. Las personas físicas que presten servicios o enajenen bienes por Internet, a través de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares a que se refiere la Sección III de este Capítulo, únicamente por los ingresos que perciban por la utilización de dichos medios.

4.3 REQUISITOS PARA PERMANENCIA

En cuanto a los requisitos de permanencia, únicamente referiré, aquellos requisitos que no comprenden una obligación para el contribuyente; si no que se dan por el transcurso del tiempo, por la cantidad de ingresos que percibe el contribuyente o por el tipo de actividad que realice que sea distinta a la realizaba anteriormente.

El primer requisito refiere al tiempo de posibilidad que tiene el contribuyente en cuanto a la tributación bajo el Régimen de Incorporación Fiscal, siendo éste el de diez años, en el artículo 111 párrafo XV, respecto al tiempo de tributación indica lo siguientes:

“Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta Sección, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV de la presente Ley.”

Otro requisito de permanencia, como ya se ha indicado en anteriores capítulos, es el de la cantidad de ingresos percibidos, pues el contribuyente para poder permanecer en el Régimen de Incorporación Fiscal, no puede rebasar los dos millones de pesos por ejercicio fiscal.

Para efectos de la presente investigación el siguiente requisito que enunciaré es de vital importancia, pues versa sobre el estudio que expondré motivo de la presente tesis, pues como indique en un principio de éste capítulo, el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, también puede dejar de tributar bajo éste régimen si cambia de actividades.

A continuación, enunciaré el artículo 111 párrafo IV de la ley del ISR con la finalidad de poder comprender más sobre este requisito de permanencia:

“Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

En éste párrafo indica la ley, que un contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal también podrá percibir ingresos, ya sea por ingresos que

obliguen al pago de tributo por el Régimen de Sueldos y Salarios, por el Régimen de Arrendamiento o por el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles y por el Régimen que comprende la Enajenación de Bienes. Sin embargo en dicho artículo no se menciona sobre el Régimen de Actividades Empresariales o Servicios Profesionales, pues se entiende que dicho régimen no es compatible con el Régimen de Incorporación Fiscal, siendo el caso, que en el momento que el contribuyente comience a generar sus ingresos por más de dos millones de pesos por ejercicio fiscal o realice la prestación de servicios profesionales, de manera automática pierde los beneficios fiscales otorgados por el Régimen de Incorporación Fiscal, pasando a estar inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

La presente investigación va motivada a realizar una propuesta en cuanto a la compatibilidad de regímenes únicamente por lo que respecta a la prestación de servicios profesionales pues si bien es una actividad que está comprendida por el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, no perjudica o beneficia de alguna manera el pago de impuestos que el contribuyente realiza en cuanto a las actividades empresariales que desempeñe bajo el Régimen de Incorporación Fiscal.

4.4. OBLIGACIONES

“La obligación tributaria principal es una relación jurídica constituida con base a un hecho generador, entre dos tipos de sujetos, uno el acreedor que tiene derecho a exigir un pago y otro llamado deudor quien por ley está obligado a efectuar el pago.”³⁴

Los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, deberán cumplir con las obligaciones respectivas a los impuestos por los cuales deberán realizar el pago correspondiente.

Los contribuyentes ya sean personas físicas o morales, de acuerdo al artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, tienen distintas obligaciones. A continuación, enunciaré las obligaciones correspondientes a las personas físicas de manera general, pues son aplicables para cualquier contribuyente persona física independientemente del régimen en el cual esté inscrito.

En el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en su inciso A indica las obligaciones principales del contribuyente:

“Artículo 27. En materia del Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo siguiente:

A. Sujetos y sus obligaciones específicas:

³⁴ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.108

- I. *Las personas físicas y personas morales están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones I, II, III y IV del apartado B del presente artículo, siempre que:*
 - a) *Deban presentar declaraciones periódicas, o*
 - b) *Estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.”*

En el anterior extracto de ley, se mencionan dos obligaciones de suma importancia para los contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, la primera, corresponde a la presentación de declaraciones periódicas, que como ya se había mencionado en anteriores capítulos, la declaración consiste en informar a la autoridad respecto de los ingresos obtenidos los cuales serán objeto del pago de impuesto correspondiente al tipo de actividad que se realice.

En cuanto a esta primera obligación, es importante hacer alusión al artículo 111 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su párrafo sexto, el cual indica lo siguiente:

“Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

En dicho párrafo como se observa, indica que el contribuyente tiene la obligación de realizar la declaración de manera bimestral, es importante resaltar que dicho pago será de manera definitiva, la cual se presentará a través de la página de internet del SAT, para ello la regla 3.13.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal en su primer párrafo indica:

“Para los efectos de los artículos 31 del CFF y 41 de su Reglamento, 111, sexto y último párrafos, 112, fracción VI de la Ley del ISR, 5-E de la Ley del IVA y 5-D de la Ley del IEPS, los contribuyentes que tributen en el RIF deberán presentar las declaraciones bimestrales definitivas del ISR, IVA o IEPS, según corresponda, incluyendo retenciones, así como las declaraciones de pagos provisionales bimestrales del ISR a cuenta del impuesto del ejercicio a que se refiere la regla

3.13.16., utilizando la aplicación electrónica “Mis cuentas” a través del Portal del SAT.”

En cuanto al extracto de ley anterior, se citan los artículos en los cuales se indica la obligación de la presentación de declaración bimestral de acuerdo a cada impuesto, de manera definitiva o de manera provisional si el contribuyente opta por realizar su pago de impuestos por coeficiente de utilidad, en ambos casos se utilizara la aplicación electrónica de “Mis cuentas”.

Para la presentación de la declaración en cuanto al tiempo, si bien en el artículo 111 se indica una fecha de presentación que es a más tardar el día 17 del mes posterior al que corresponde, la presentación de la declaración bimestral, en la Resolución Miscelánea Fiscal en la regla 2.9.2. indica lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 31 del CFF, en relación con los artículos 111, sexto y último párrafos y 112, fracción VI de la Ley del ISR, artículo 5-E de la Ley del IVA y artículo 5-D de la Ley del IEPS, las personas físicas que tributen en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, podrán presentar las declaraciones bimestrales provisionales o definitivas de impuestos federales, incluyendo retenciones a más tardar el último día del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda la declaración.”

Por lo tanto, se tiene la oportunidad de presentar dicha obligación durante todo el mes posterior al que corresponde la presentación de la declaración bimestral correspondiente.

En cuanto a la fracción I inciso b) del ya citado artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se enuncia la obligación de emitir comprobantes fiscales, es importante enunciar lo dispuesto por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo. Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por

Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada. Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes. La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria. El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción. Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general. El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables. Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado. En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías, así como de los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general. Tratándose de actos o actividades que tengan efectos fiscales en los que no haya obligación de emitir comprobante fiscal digital por Internet, el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, establecer las características de los documentos digitales que amparen dichas operaciones.

En el anterior artículo mencionado, se determina los motivos por los cuales se ha de realizar la emisión de facturas electrónicas o CFDI, los cuales se emitirán por medio de las distintas opciones que ofrece la página del SAT.

Ahora bien, en el artículo 27 del Código en referencia en su apartado B, refiere al Catálogo general de obligaciones tanto para personas físicas como morales, a continuación enunciare únicamente las correspondientes a las personas físicas ya que son materia de estudio del presente capítulo:

- I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
- II. Proporcionar la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como señalar un correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.*
- III. Manifestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.*
- IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.*
- V. Presentar un aviso en el registro federal de contribuyentes, a través del cual informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios o accionistas, cada vez que se realice*

alguna modificación o incorporación respecto a estos, en términos de lo que establezca el Reglamento de este Código.

- VI. Solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que se realicen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como proporcionar correo electrónico y número telefónico de los mismos, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.*
- VII. Presentar la declaración informativa relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante los fedatarios públicos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior.*

Como se observa en dichas fracciones, estas obligaciones van enfocadas a tener un mejor control sobre las actividades que realice el contribuyente.

En términos generales, estas son las obligaciones que tiene que cumplir el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal en el ejercicio de sus actividades.

4.5. TRIBUTACIÓN

La tributación del Régimen de Incorporación Fiscal dependerá del tipo de impuesto que corresponda por la realización de actividades que se obligue a pagar el contribuyente.

Para ello, a lo largo de los anteriores capítulos, se ha citado los impuestos federales que son los que aplican para el Régimen de Incorporación Fiscal, los cuales son el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Como se indicó anteriormente, cada impuesto tiene su propio porcentaje sobre cada contraprestación realizada por el contribuyente.

Aunado a ello, existen distintos beneficios otorgados a los contribuyentes de dicho régimen, muchos de ellos enunciados en el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación, del cual más adelante se hará un estudio detallado.

Es importante poder determinar la manera de tributar de cada contribuyente inscrito en dicho régimen, ya que dependerá del tipo de actividad que realice, los impuestos que tendrá que pagar, así como la cantidad correspondiente.

En los siguientes capítulos, se desarrollará la manera de tributar del contribuyente, de acuerdo a cada impuesto por el que se obligue a pagar. Antes de ello se hará un estudio detallado tanto de la tributación del ISR, así como de la tributación del IVA y el IEPS de acuerdo al artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación.

4.5.1. PAGO DEL ISR DE ACUERDO AL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Como ya se ha indicado anteriormente el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal tiene la obligación de realizar el pago del ISR, por lo tanto la ley del ISR, menciona la manera de realizar dicha tributación así como los pagos correspondientes para dar cumplimiento a dicha obligación.

El presente capítulo, es de suma importancia para el desarrollo de esta investigación, ya que se hará un estudio sobre la manera de tributar del contribuyente conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de la ley del ISR.

En el sexto párrafo del artículo 111 de la ley del ISR indica la determinación de la utilidad fiscal ya que será la base para el cálculo del pago correspondiente:

“...Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Como se indicó en el extracto de ley anterior, la utilidad fiscal será aquella cantidad que sobre de restar los gastos autorizados por la ley, a la totalidad de ingresos percibidos en el bimestre. Una vez determinada la base entonces de acuerdo al artículo 111 se procederá a determinar el impuesto conforme a la siguiente tabla anteriormente mencionada:

TARIFA BIMESTRAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	1.92%
992.15	8,420.82	19.04	6.40%
8,420.83	14,798.84	494.48	10.88%
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16.00%
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92%
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36%
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52%
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00%
125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00%
166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00%
500,000.01	En adelante	156,808.46	35.00%

Una vez determinado el impuesto, la ley indica un beneficio para el contribuyente que anteriormente ya se había mencionado y es el beneficio de porcentaje de reducción de impuesto de acuerdo al año de tributación el cual es el siguiente:

TABLA										
Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el Régimen de Incorporación										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Como se observa en la anterior tabla, el porcentaje de deducciones no podrá exceder de diez años, ya que una vez cumplido este lapso de tiempo, el contribuyente pasará de manera automática a estar inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Para poder dar cumplimiento al pago del ISR, el SAT a través de su página ofrece la aplicación de “Mis Cuentas” que facilita el cálculo del impuesto correspondiente de acuerdo a tablas actualizadas para cálculo de ISR.

4.5.2. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

El artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación, otorga beneficios al contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, en cuanto al pago del IVA y del IEPS, para ello es importante citar el artículo 1° párrafo II de la ley del IVA el cual indica lo siguiente:

“El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”

Como se indica en dicho extracto de ley, el pago correspondiente del IVA será el del 16% sobre el valor de la contraprestación obtenida, esto es de manera general, sin embargo en el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación se otorga un beneficio exclusivo para el contribuyente:

Artículo 23. Los contribuyentes personas físicas que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen durante el periodo que permanezcan en el mismo, por las actividades que realicen con el público en general, podrán optar por pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios que, en su caso, corresponda a las actividades mencionadas, mediante la aplicación del esquema de estímulos siguiente:

- I. Calcularán y pagarán los impuestos citados en la forma siguiente:*

- a) *Se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas por las actividades afectas al pago del impuesto al valor agregado en el bimestre de que se trate, considerando el giro o actividad a la que se dedique el contribuyente, conforme a la siguiente:*

Tabla de porcentajes para determinar el IVA a pagar

Sector económico	Porcentaje IVA (%)
1 Minería	8.0
2 Manufacturas y/o construcción	6.0
3 Comercio (incluye arrendamiento de bienes muebles)	2.0
4 Prestación de servicios (incluye restaurantes, fondas, bares y demás negocios similares en que se proporcionen servicios de alimentos y bebidas)	8.0
5 Negocios dedicados únicamente a la venta de alimentos y/o medicinas	0.0

En el anterior extracto de ley, se menciona que el beneficio de la tabla de porcentajes citada aplicara para aquellos contribuyentes que realicen actividades con el público en general, por actividades con el público en general, se entiende que son aquellas contraprestaciones realizadas mediante las cuales se emita una factura global, es decir, comprende un conjunto de contraprestaciones que el contribuyente realiza con el público con el cual realiza una enajenación o prestación de servicio correspondiente.

En el párrafo II del artículo en mención se brinda un concepto de actividades realizadas con el público en general:

“Para los efectos de la presente fracción se entiende por actividades realizadas con el público en general, aquéllas por las que se emitan comprobantes que únicamente contengan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. El traslado del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios en ningún caso deberá realizarse en forma expresa y por separado.”

Es importante mencionar que dicho beneficio no comprende las contraprestaciones que se realicen con clientes en específico, es decir aquellas contraprestaciones por las cuales se emita una factura a un cliente únicamente.

Para tal efecto la ley también contempla este tipo de operaciones mencionándolas en el párrafo III, el cual indica lo siguiente:

“Tratándose de las actividades por las que los contribuyentes expidan comprobantes que reúnan los requisitos fiscales para que proceda su deducción o acreditamiento, en donde se traslade en forma expresa y por separado el impuesto

al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, dichos impuestos deberán pagarse en los términos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y demás disposiciones aplicables, conjuntamente con el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios determinado conforme al inciso c) de esta fracción.”

Ahora bien, en cuanto a las operaciones realizadas con el público en general el porcentaje correspondiente comprenderá del 0% al 8.0%, dependiendo el tipo de actividad sin tomar en cuenta el porcentaje indicado en el artículo 1° de la ley del IVA.

Cuando el contribuyente realice dos o más actividades de las establecidas en la tabla anterior con excepción de la actividad mencionada en el numeral 5, se aplicará lo dispuesto en la fracción I del artículo 23, en el último párrafo el cual indica lo siguiente:

“...Cuando las actividades de los contribuyentes correspondan a dos o más de los sectores económicos mencionados en los numerales 1 a 4 aplicarán el porcentaje que corresponda al sector preponderante. Se entiende por sector preponderante aquél de donde provenga la mayor parte de los ingresos del contribuyente.”

Cabe mencionar que este beneficio es de manera opcional, ya que en cualquier momento pueden optar por realizar el pago del IVA conforme a su ley respectiva, sin poder volver a gozar de dicho beneficio conforme al último párrafo de la fracción primera del artículo en mención:

“Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta fracción podrán abandonarla en cualquier momento, en cuyo caso deberán calcular y pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios en los términos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado o en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, según se trate, a partir del bimestre en que abandonen la opción. En este caso, los contribuyentes no podrán volver a ejercer la opción prevista en el presente artículo.”

El siguiente beneficio otorgado por el artículo 23 de la ley de ingresos de la federación viene estipulado en la fracción II de dicho artículo el cual indica lo siguiente:

“II. Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios con el esquema de porcentajes a que se refiere la fracción I del presente artículo, podrán aplicar un estímulo fiscal en la forma siguiente:

a) A los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios determinados mediante la aplicación de los porcentajes, se le aplicarán los porcentajes de reducción que se citan a continuación, según corresponda al número

de años que tenga el contribuyente tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal:

TABLA

Años	Porcentaje de reducción (%)
1	100
2	90
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

Para los efectos de la aplicación de la tabla el número de años de tributación del contribuyente se determinará de conformidad con lo que al respecto se considere para los efectos del impuesto sobre la renta.”

En la anterior fracción mencionada, el beneficio que se otorga al contribuyente es aplicable solamente para operaciones con el público en general, aplicando un porcentaje de reducción de pago del IVA conforme a los años de tributación por parte del contribuyente.

Este beneficio sumado con el anterior beneficio de la fracción primera del artículo multicitado en el presente capítulo, reduce aún más el pago del IVA, pues se maneja un porcentaje máximo de 8% dependiendo del tipo de actividad, sumado a eso también está el beneficio del porcentaje de reducción conforme a año de tributación.

En la fracción II, inciso a), párrafo tercero, del citado artículo, se menciona otro beneficio otorgado a los contribuyentes y que tiene que ver con la tabla de reducción porcentual anteriormente mencionada indica lo siguiente:

“Tratándose de contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, cuyos ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de trescientos mil pesos, durante cada uno de los años en que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal y no excedan el monto de ingresos mencionados, el porcentaje de reducción aplicable será de 100 por ciento.”

Este beneficio otorga la posibilidad de no pagar el IVA, en cuanto a operaciones con el público en general siempre aplicando un 100 por ciento de reducción siempre y cuando los ingresos del contribuyente no rebasen los trescientos mil pesos.

Otro beneficio que se otorga en dicho artículo viene mencionado en el artículo 23 fracción II, inciso b), el cual brinda la posibilidad de acreditar el IVA pagado dado caso se hayan realizado los porcentajes de reducción aplicables anteriormente ya mencionados:

“b) La cantidad obtenida mediante la aplicación de los porcentajes de reducción a que se refiere el inciso anterior será acreditable únicamente contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, determinado conforme a la aplicación de los porcentajes a que se refiere la fracción I de este artículo.”

En la fracción III del artículo en mención se indica que estos beneficios otorgados por el artículo 23 son estímulos fiscales que se consideran como ingresos no acumulables, para determinar el pago del ISR:

“III. El estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.”

Finalmente, en la fracción IV del artículo materia de estudio del presente capítulo, otorga un beneficio en cuanto a la posibilidad de no presentar el aviso mencionado en el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, que refiere a la acreditación del IVA y el IEPS:

“IV. Se releva a los contribuyentes a que se refiere este artículo de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.”

Lo anteriormente expuesto son los beneficios otorgados al contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal en cuanto al pago del IVA, beneficios otorgados por las ventas que realicen al público en general, es decir de aquellos ingresos reportados al fisco, mediante factura global.

A continuación, enunciaré los beneficios otorgados al contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal en cuanto al pago del IEPS.

En el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación, en su fracción I inciso b) indica que habrá un descuento en porcentajes de acuerdo a la tabla que a continuación enuncia en el siguiente extracto de ley:

b) Se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas por las actividades afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios en el bimestre de que se trate, considerando el tipo de bienes enajenados por el contribuyente, conforme a la siguiente:

Tabla de porcentajes para determinar el IEPS a pagar

Descripción	Porcentaje IEPS (%)
Alimentos no básicos de alta densidad calórica (Ejemplo: dulces, chocolates, botanas, galletas, pastelillos, pan dulce, paletas, helados) (cuando el contribuyente sea comercializador)	1.0
Alimentos no básicos de alta densidad calórica (Ejemplo: dulces, chocolates, botanas, galletas, pastelillos, pan dulce, paletas, helados) (cuando el contribuyente sea fabricante)	3.0
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza) (cuando el contribuyente sea comercializador)	10.0
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza) (cuando el contribuyente sea fabricante)	21.0
Bebidas saborizadas (cuando el contribuyente sea fabricante)	4.0
Cerveza (cuando el contribuyente sea fabricante)	10.0
Plaguicidas (cuando el contribuyente sea fabricante o comercializador)	1.0
Puros y otros tabacos hechos enteramente a mano (cuando el contribuyente sea fabricante)	23.0
Tabacos en general (cuando el contribuyente sea fabricante)	120.0

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el presente artículo, cuando hayan pagado el impuesto especial sobre producción y servicios en la importación de tabacos labrados y bebidas saborizadas a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos C) y G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, considerarán dicho pago como definitivo, por lo que ya no pagarán el impuesto que trasladen en la enajenación de los bienes importados, siempre que dicha enajenación se efectúe con el público en general.

Para la aplicación de este porcentaje únicamente será aplicable para aquellas operaciones realizadas con el público en general como lo indica el inciso C de la fracción I del multicitado artículo:

c) El resultado obtenido conforme a los incisos a) y b) de esta fracción será el monto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, en su caso, a pagar por las actividades realizadas con el público en general, sin que proceda acreditamiento alguno por concepto de impuestos trasladados al contribuyente.

Como ya se había indicado anteriormente las operaciones con el público en general son aquellos ingresos informados a la autoridad mediante factura global.

En la fracción II del artículo 23, se indica que al porcentaje de cobro se realizara una reducción porcentual de acuerdo al año de tributación:

“II. Los contribuyentes a que se refiere el presente artículo, por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios con el esquema de porcentajes a que se refiere la fracción I del presente artículo, podrán aplicar un estímulo fiscal en la forma siguiente:

a) A los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios determinados mediante la aplicación de los porcentajes, se le aplicarán los porcentajes de reducción que se citan a continuación, según corresponda al número de años que tenga el contribuyente tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal:

TABLA

Años	Porcentaje de reducción (%)
1	100
2	90
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

Para los efectos de la aplicación de la tabla el número de años de tributación del contribuyente se determinará de conformidad con lo que al respecto se considere para los efectos del impuesto sobre la renta.”

Otro beneficio enunciado en dicha fracción refiere la aplicación del 100 por ciento de reducción siempre y cuando no se rebase la cantidad de trescientos mil pesos.

“Tratándose de contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, cuyos ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de trescientos mil pesos, durante cada uno de los años en que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal

y no excedan el monto de ingresos mencionados, el porcentaje de reducción aplicable será de 100 por ciento.”

Otro beneficio enunciado en dicha fracción, pero en su inciso b), otorga la posibilidad de acreditamiento de IEPS después de la aplicación de los porcentajes correspondientes:

“La cantidad obtenida mediante la aplicación de los porcentajes de reducción a que se refiere el inciso anterior será acreditable únicamente contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, determinado conforme a la aplicación de los porcentajes a que se refiere la fracción I de este artículo.”

En la fracción III del artículo en mención se indica que estos beneficios otorgados por el artículo 23 son estímulos fiscales que se consideran como ingresos no acumulables, para determinar el pago del ISR:

“III. El estímulo fiscal a que se refiere el presente artículo no se considerará como ingreso acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.”

Finalmente, en la fracción IV del artículo materia de estudio del presente capítulo, otorga un beneficio en cuanto a la posibilidad de no presentar el aviso mencionado en el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, que refiere a la acreditación del IEPS:

“IV. Se releva a los contribuyentes a que se refiere este artículo de la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 25, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.”

Lo anteriormente expuesto, es un análisis general sobre el artículo 23 de la ley de ingresos de la federación en cuanto a los estímulos fiscales otorgados por el fisco, para con el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal.

4.5.3. TRIBUTACIÓN DEL IVA Y DEL IEPS

La tributación del IVA y el IEPS, depende de la opción en que el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, elija para el pago de dichos impuestos.

Para la tributación del IVA, la ley correspondiente, en su artículo 1° indica que el contribuyente deberá realizar el pago del 16% correspondiente al valor de la contraprestación pactada, en cuanto a la época de pago de acuerdo al artículo 5-E de la ley del IVA, indica que se hará de manera bimestral, estructurando la forma de presentar la declaración bimestral y fecha límite de presentación de acuerdo a lo siguiente:

“...deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet...”

El anterior extracto se encuentra en el primer párrafo del artículo 5-E, ahora bien, la Resolución Miscelánea Fiscal indica que para realizar el pago correspondiente de acuerdo a la regla 2.9.2., brinda la posibilidad de poder realizar dicha tributación como máximo hasta el último día del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda la declaración:

“Para los efectos del artículo 31 del CFF, en relación con los artículos 111, sexto y último párrafos y 112, fracción VI de la Ley del ISR, artículo 5-E de la Ley del IVA y artículo 5-D de la Ley del IEPS, las personas físicas que tributen en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, podrán presentar las declaraciones bimestrales provisionales o definitivas de impuestos federales, incluyendo retenciones a más tardar el último día del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda la declaración.”

Ahora bien, de acuerdo al estudio que realice en el anterior capítulo, el artículo 23 brinda la posibilidad de poder realizar la tributación del IVA, mediante el uso de estímulos fiscales, los cuales serán determinados por el tipo de actividad que realice el contribuyente, el año de tributación y la cantidad que perciba, lo cual reducirá el 16% correspondiente en un porcentaje menor.

La aplicación proporcionada para rendir dicha tributación está indicada en la regla 3.13.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual indica lo siguiente:

“Para los efectos de los artículos 31 del CFF y 41 de su Reglamento, 111, sexto y último párrafos, 112, fracción VI de la Ley del ISR, 5-E de la Ley del IVA y 5-D de la Ley del IEPS, los contribuyentes que tributen en el RIF deberán presentar las declaraciones bimestrales definitivas del ISR, IVA o IEPS, según corresponda, incluyendo retenciones, así como las declaraciones de pagos provisionales bimestrales del ISR a cuenta del impuesto del ejercicio a que se refiere la regla 3.13.16., utilizando la aplicación electrónica “Mis cuentas” a través del Portal del SAT.”

En cuanto a la tributación del IEPS, el porcentaje de pago dependerá de los productos o servicios establecidos por el artículo 2° de la ley del IEPS, en cuanto a la época de tributación, el pago se realizará de manera bimestral de acuerdo al artículo 5-D de la ley del IEPS, el cual indica lo siguiente:

“Artículo 5o.-D. Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el periodo que permanezcan en el régimen previsto en dicho artículo, en lugar de calcular y pagar mensualmente el impuesto especial sobre producción y servicios, conforme lo establece el artículo

5o. de esta Ley, deberán calcularlo en forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre; y, noviembre y diciembre de cada año y pagarlo a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, excepto en el caso de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de esta Ley, según se trate. Los pagos bimestrales tendrán el carácter de definitivos.”

Se hará de manera bimestral, pero el pago se realizará a más tardar el último día del mes inmediato posterior al bimestre que corresponda dicho pago, de acuerdo a la regla 2.9.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal anteriormente citada:

Para calcular el pago bimestral se realizará lo indicado en el segundo párrafo del artículo 5-D que establece lo siguiente:

“El pago bimestral será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades causadas en el bimestre por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes 18 de 119 tangibles, y las cantidades correspondientes al mismo periodo por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley.”

Como ya se había explicado el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación ofrece un descuento porcentual de acuerdo al producto o servicio ofrecido, así como también el año de tributación y la cantidad que perciba el contribuyente.

4.5.4. TRIBUTACIÓN DEL ISR POR COEFICIENTE DE UTILIDAD

El artículo 111 de la ley del ISR en su último párrafo indica lo siguiente:

“...Para los efectos de este artículo, los contribuyentes podrán optar por determinar los pagos bimestrales aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, considerando la totalidad de sus ingresos en el periodo de pago de que se trate. Los contribuyentes que opten por calcular sus pagos bimestrales utilizando el coeficiente de utilidad mencionado, deberán considerarlos como pagos provisionales y estarán obligados a presentar declaración del ejercicio. Esta opción no se podrá variar en el ejercicio.”

En el anterior extracto de ley, se brinda la opción para el que el contribuyente realice sus pagos mediante coeficiente de utilidad se consideraran sus pagos bimestrales como provisionales y no definitivos de acuerdo a la otra opción de tributación, esto obliga al contribuyente a realizar una declaración anual por ejercicio fiscal, es decir, realizara el pago de manera definitiva por cada ejercicio fiscal.

Para poder determinar el impuesto a pagar la Resolución Miscelánea Fiscal en su regla 3.13.16. indica lo siguiente:

“3.13.16. Para los efectos del artículo 111, último párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes del RIF que opten por utilizar el coeficiente de utilidad, presentarán las declaraciones de pagos provisionales bimestrales a cuenta del impuesto del ejercicio a través de la aplicación electrónica “Mis cuentas”, ubicada en el Portal del SAT, multiplicando el coeficiente de utilidad por la totalidad de los ingresos a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR, obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del bimestre al que corresponda el pago.

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes del RIF determinarán el coeficiente de utilidad de conformidad con el artículo 14, fracción I de la Ley del ISR, considerando como utilidad fiscal la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada uno de los bimestres del ejercicio inmediato anterior conforme al artículo 111 de la Ley del ISR, y como ingresos nominales considerarán la suma de los ingresos de cada uno de los bimestres del mismo ejercicio.

Al resultado que se obtenga conforme al primer párrafo de esta regla, se le podrá restar, en su caso, la pérdida fiscal a que se refiere la regla 3.13.8. y se le aplicará la tarifa acumulada para los bimestres de enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre contenidos en el Anexo 8 para los contribuyentes del Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR.

El pago provisional bimestral determinado conforme al párrafo anterior, se podrá disminuir conforme a los porcentajes de reducción establecidos en la tabla del artículo 111 de la Ley del ISR de acuerdo al ejercicio fiscal en que se encuentren tributando, y acreditar los pagos provisionales bimestrales de los mismos ejercicios efectuados con anterioridad, así como las retenciones que le hayan efectuado.”

Esta opción no es muy factible de uso, pues regularmente la manera más efectiva de un pago menor de impuestos es mediante pagos bimestrales definitivos, aunque es importante mencionar dicha opción, pues está contemplada para la forma de tributación de ISR para el Régimen de Incorporación Fiscal.

Como se ha visto en los anteriores capítulos, se ha hecho una reseña sobre el Régimen de Incorporación Fiscal, explicándose todos los beneficios y estímulos fiscales que se le proporcionan a dicho régimen, motivo por el cual he desarrollado la presente investigación pues el objetivo de la misma, es poder brindar la posibilidad al contribuyente de seguir manteniendo dichas facilidades de pago de impuestos.

A continuación, haré un estudio sobre el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, pues la diferencia en cuanto a facilidades entre este régimen y el Régimen de Incorporación Fiscal, es bastante considerable.

5. RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES

El régimen de actividades empresariales y servicios profesionales, es un régimen encargado de regular a aquellos contribuyentes que realicen tanto actividades empresariales como la prestación de servicios profesionales.

En el presente capítulo se hará una detallada explicación sobre el presente régimen, tanto para diferenciar la manera e tributar de este régimen con el Régimen de Incorporación Fiscal, así como también para poder dilucidar el objetivo de la presente investigación.

5.1 GENERALIDADES DEL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES

Para poder entender más sobre el trasfondo del presente tema, retomare algunos conceptos ya expuestos en anteriores capítulos.

Primeramente, es necesario comprender que se entiende por actividades empresariales, en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación se indica lo siguiente:

Artículo 16.- 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 acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.*
- VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos,*

que no hayan sido objeto de transformación industrial. Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Ahora bien, Venegas Álvarez especifica de manera más detallada cada actividad considerada como actividad empresarial:

“Comerciales, son aquellas que tienen por objeto el comercio, es decir la compra-venta de bienes.

Industriales, que consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

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.

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.

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

Silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos.”³⁵

Expuesto de manera más detallada el concepto de actividades empresariales procederé a explicar sobre el concepto de servicios profesionales, que es un tema fundamental de la presente explicación.

Por servicios profesionales se entiende que son aquellas actividades que presta una persona física y que requiere de un título profesional, por ende este tipo de actividad la realizan profesionistas, que prestan servicios de manera independiente.

De acuerdo al artículo 100 de la ley del ISR en su fracción II indica los ingresos que se pueden considerar de una prestación de servicio profesional:

³⁵ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.360

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

Para que un servicio se considere servicio personal independiente, no habrá una subordinación en cuanto a la prestación de dicho servicio, así como también indica que dichos ingresos no se podrán considerar como ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, por lo tanto, el elemento esencial es la no existencia de una relación patrón-trabajador.

De manera global, el artículo que determina el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, es el artículo 100 de la ley del ISR, pues es en este donde se indica cuáles son las actividades o servicios que gravan ISR.

“Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales. Para los efectos de este Capítulo se consideran:

- I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.*
- II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.*

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.”

Ahora bien, así como la ley del ISR determina el pago de impuesto correspondiente, enfocándonos a la presente investigación también es de destacar mencionar los otros dos impuestos por lo que se puede obligar el contribuyente, dependiendo el tipo de actividad o servicio prestado, que son el IVA y el IEPS.

5.2. REQUISITOS DE INSCRIPCIÓN

Para poder inscribirse en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales se requiere ser persona física, con ingresos superiores a los dos millones de pesos de manera anual, así como realizar una actividad empresarial o la prestación de un servicio profesional independiente.

Por lo que respecta a los requisitos formales estos vienen enunciados en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal en la ficha 3/CFF, en la cual indica que se puede realizar ya sea de manera personal en cualquier oficina de la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente o también a través del Portal del SAT, los requisitos son los siguientes:

- Personas físicas a partir de 18 años de edad cumplidos que cuenten con CURP.
- Identificación oficial vigente (si se acude a las oficinas)
- Contraseña o Firma electrónica
- Llenado de cuestionario de actividades (si el trámite se realiza a través del portal del SAT).

5.3 REQUISITOS DE PERMANENCIA

Para el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, no hay límite de percepción de ingresos, así como también en cuanto a la temporalidad, la ley tampoco indica un límite de tiempo para estar inscrito en dicho Régimen.

Por lo tanto, es de entenderse que mientras se sigan realizando las actividades por las que se perciban ingresos y se esté obligado al pago de impuestos, la permanencia a dicho régimen será de manera indefinida.

En el siguiente capítulo se indicará cuáles son las obligaciones correspondientes a dicho régimen, con la finalidad de poder ofrecer un mayor panorama sobre dicho régimen materia de la presente investigación.

5.4 OBLIGACIONES

Como cualquier régimen fiscal, existen obligaciones que el contribuyente inscrito en el régimen en mención tiene que cumplir para tal efecto citare las obligaciones mencionadas en el artículo 110 de la ley del ISR:

“Artículo 110. 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:

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, tratándose de personas físicas cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de dos millones de pesos, llevarán su contabilidad y expedirán sus comprobantes en los términos de las

fracciones III y IV del artículo 112 de esta Ley. Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta fracción, la III y la V de este artículo, respecto de dichos establecimientos, podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de esta Ley.

- III. Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.
- IV. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.
- V. Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas. Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.
- VI. En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. Tratándose de las declaraciones a que se refiere la fracción VII de este artículo, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
- VII. Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VI y XV del artículo 76 de esta Ley.
- VIII. Expedir constancias y comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 48 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- IX. Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I de este Título, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el mismo.
- X. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción X del artículo 76 de esta Ley.
- XI. Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 76, fracción IX de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se

encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 179 de esta Ley. El ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.”

Otras de las obligaciones correspondientes a este régimen es el pago provisional de los impuestos correspondientes a dicha actividad las cuales vienen enunciadas en el artículo 106 de la ley del ISR:

“Artículo 106. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección 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 en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.”

Ahora bien, de acuerdo al decreto que compila Diversas Facilidades en Materia Fiscal publicado en fecha 26 de diciembre del 2013 se brinda la facilidad a los contribuyentes de que tengan más días hábiles para el cumplimiento de la presentación de la declaración para pagos provisionales y esto es de acuerdo a la siguiente tabla:

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

Ahora bien, esto es en cuanto al pago de ISR, también aplica la presentación de la declaración en cuanto a los pagos de IVA y de IEPS en los mismos términos de tiempo.

En términos generales estas son las principales obligaciones que todo contribuyente inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales requiere para permanecer en dicho régimen.

5.5 TRIBUTACIÓN

A continuación, hare un breve estudio en cuanto a la manera de tributar por parte del contribuyente inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, esto con respecto al pago de impuestos de ISR, IVA y IEPS, resaltando que es importante hacer este estudio para poder diferenciar la manera en que tributan los contribuyentes tanto del Régimen de Incorporación Fiscal como el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

5.5.1 TRIBUTACION DE ISR

Los contribuyentes de este régimen, realizarán el pago del ISR por medio de pagos provisionales mensuales, los cuales al final del ejercicio fiscal serán tomados en cuenta para la determinación de pago definitivo de manera anual, para poder determinar el pago provisional correspondiente es necesario hacer un estudio jurídico contable del artículo 106 de la ley de ISR el cual indica lo siguiente:

“Artículo 106. Los contribuyentes a que se refiere esta Sección, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta Sección 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 en esta Sección correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.”

De acuerdo al extracto de ley mencionado, el impuesto se determinara tomando primeramente los ingresos percibidos correspondientes al inicio del ejercicios y hasta el mes correspondiente al pago provisional, los cuales se le tendrán que

restar las deducciones autorizadas para ello es necesario mencionar que tipos de deducciones existen:

- a) Deducciones autorizadas: Son aquellas enunciadas en el artículo 103 de la ley de ISR.
- b) Deducción de inversiones: Son aquellas consideradas como activos fijos (que son los bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en servicio y por el transcurso de tiempo), gastos diferidos (que son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar un bien, por un periodo limitado) , cargos diferidos (que son aquellos que reúnan los requisitos de los gastos diferidos, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo limitado), erogaciones realizadas en periodos pre operativos (son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la prestación de un servicio).
- c) Gastos e inversiones no deducibles: Estos viene especificados en el artículo 28 de la ley del ISR.

Posteriormente que se hayan restados todas la deducciones enunciadas en ley, a la cantidad resultante se le restaran las PTU pagadas en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores.

De esta manera se obtendrá la base del ISR a la que se le aplicara la tarifa mensual esto conforme al artículo 106 de la ley de ISR en su párrafo segundo y tercero:

“...Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo a lo siguiente:

Se tomará como base la tarifa del artículo 96 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales

realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.”

A la base obtenida se le restara el límite inferior que corresponda conforme a la tabla del artículo 96 previamente actualizada, la cantidad obtenida se multiplicara por el porcentaje correspondiente, de esa manera se obtendrá el impuesto marginal al cual se le sumara la cuota fija correspondiente obteniéndose así el ISR determinado, cantidad la cual se le restara los pagos provisionales efectuados con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio y las retenciones de ISR correspondientes.

“...Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes comprobante fiscal en el que conste el monto del impuesto retenido, el cual deberá enterarse, en su caso, conjuntamente con las retenciones señaladas en el artículo 96 de esta Ley. El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo.

Las personas morales obligadas a efectuar la retención podrán optar por no proporcionar el comprobante fiscal a que se refiere el párrafo anterior, siempre que la persona física que preste los servicios profesionales les expida un comprobante fiscal que cumpla con los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y en el comprobante se señale expresamente el monto del impuesto retenido. En este caso, las personas físicas que expidan el comprobante fiscal podrán considerarlo como comprobante de retención del impuesto y efectuar el acreditamiento del mismo en los términos de las disposiciones fiscales. Lo previsto en este párrafo en ningún caso libera a las personas morales de las obligaciones de efectuar, en tiempo y forma, la retención y entero del impuesto y la presentación de las declaraciones informativas correspondientes, en los términos de las disposiciones fiscales respecto de las personas a las que les hubieran efectuado dichas retenciones.”

Como se indicó en los párrafos anteriores correspondientes al artículo 106 de la ley de ISR, las retenciones realizadas por personas morales también se consideraran para descuento del ISR a pagar correspondiente por parte del contribuyente.

El SAT proporciona los sistemas tecnológicos adecuados para realizar dicho cálculo, limitando al contribuyente al ingreso de su información financiera y realizando el cálculo correspondiente, generalmente el SAT establece la aplicación de declaraciones y pagos.

Igualmente, el SAT brinda dicha aplicación para el cálculo anual del pago definitivo de ISR, el cálculo prácticamente con la misma estructura explicada anteriormente, pero en términos del artículo 152 de la ley de ISR.

Hay otra forma de tributación de ISR, pero esta únicamente aplica para la prestación de servicios de profesionales, dicha tributación viene mencionada en el artículo 107 de la ley del ISR, el cual indica lo siguiente:

“Artículo 107. Quienes en el ejercicio obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme a este Capítulo, cubrirán, como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que presentarán 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 a que se refiere el párrafo anterior, deberán presentar declaración anual en los términos del artículo 152 de esta Ley y podrán deducir únicamente los gastos directamente relacionados con la prestación del servicio profesional.”

Como se indica en el anterior artículo citado, aquellos contribuyentes que perciban de manera esporádica ingresos por la prestación de servicios profesionales, podrán relevarse de la obligación de realizar pagos mensuales provisionales, a cambio de ello realizarán pagos provisionales del 20% de los ingresos obtenidos dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

Como se ha expuesto, éste régimen no ofrece beneficios en cuanto a pagos correspondientes de ISR, notándose una gran diferencia entre éste régimen y el Régimen de Incorporación Fiscal.

5.5.2 TRIBUTACION DE IVA

Los contribuyentes inscritos en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, generalmente realizan dos tipos de actividades las cuales son generadoras del IVA, dichas actividades son la Enajenación de Bienes y la Prestación de Servicios Profesionales, esto con fundamento en el artículo 1° de la ley del IVA, en sus fracciones I y II; derivado de esto, es de destacar la forma de tributación para el cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente por el ejercicio de sus actividades correspondientes.

Ahora bien de acuerdo a dicho artículo y como ya lo había mencionado en anteriores capítulos el IVA grava al 16%:

“...El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”

En este régimen, la tributación del IVA se hará mediante pagos mensuales definitivos, esto es el pago se hará mensualmente sin haber un pago de manera anual a diferencia del ISR por ejemplo, para poder sustentar lo dicho es necesario citar el artículo 5°- D de la ley del IVA:

“5o.-D. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en los artículos 5o.-E, 5o.-F y 33 de esta Ley. 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 al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes. Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.”

En dicho artículo se menciona una figura jurídica contable, que es el acreditamiento, el cual como ya se había mencionado es hacer valido el pago del IVA realizado por los gastos para el ejercicio de las actividades correspondientes. Así como también

el tomara en cuenta el impuesto de las retenciones correspondientes esto conforme al artículo 1-A de la ley del IVA y 3 del Reglamento de la ley del IVA.

Otro punto importante de resaltar es la época de pago la cual de acuerdo al artículo 5-D anteriormente citado es hasta el día diecisiete sin embargo de acuerdo al decreto que compila diversas Facilidades en Materia Fiscal publicado en fecha 26 de diciembre del 2013 otorga más días hábiles para presentación de la obligación correspondiente, dicho plazo ya ha sido mencionado en el capítulo anterior.

La tributación del IVA debido a que es un impuesto indirecto, es mas sencilla de realizar, sin embargo a pesar de esto, no hay beneficios otorgados para el contribuyente en cuanto al pago de este impuesto como los beneficios otorgados al contribuyente inscrito en Régimen de Incorporación Fiscal.

5.5.3 TRIBUTACION DE IEPS

La tributación del IEPS será de manera mensual y de forma definitiva, esto de acuerdo al artículo 5 de la ley del IEPS que a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 5°. El impuesto se calculará mensualmente y se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago...”

Ahora bien para su cálculo dependerá del tipo de enajenación, importación o prestación de servicios que se realice, el artículo 11 de la ley del IEPS en su primer párrafo indica:

“Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor la contraprestación.”

En el artículo 12 y 17, refiere lo anteriormente expuesto en el mismo sentido, pero tratándose de importaciones, así como de la prestación de servicios en el primer párrafo respectivo de cada artículo.

Determinada la base se procederá a determinar la tasa, la cual puede variar, ya que no es fija de manera general, esto dependerá del tipo de producto o servicio que se pretenda enajenar, importar o brindar, por lo tanto en la ley del IEPS vienen las especificaciones para cada tipo de actividad. Como ya se ha indicado en capítulos anteriores la tasa dependerá del tipo de producto, servicio o importación que se realice, la cual como se ha indicado estará establecida en la ley del IEPS.

A continuación se desarrollara el tema clave de la presente investigación, pues en ella, se realiza el estudio teórico-jurídico que atañe el presente trabajo de investigación, para ello es de suma importancia haber desarrollado los temas

anteriores, pues en el siguiente capítulo se tomara en cuenta todos los temas expuestos.

CAPITULO III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, LA PROPUESTA Y SU DESARROLLO

Todo contribuyente al adquirir una obligación de índole fiscal, debe tener conocimiento sobre los beneficios que la ley le otorga, pues la educación fiscal es importante para aquellas personas que realizan actividades por las que generan ingresos, la presente investigación enfocada a una mayor educación fiscal, tiene como objetivo resaltar las posibilidades de mejorar y ayudar al contribuyente a que tenga un mayor crecimiento económico, así como seguir aportando al gasto público del estado, fomentando la circulación de la economía en el país, así como una tributación más sencilla y accesible.

En el presente capítulo se hace el estudio detallado sobre el planteamiento del problema de la presente investigación, para ello, se hará una diferenciación entre los dos regímenes mencionados en los capítulos anteriores: Régimen de Incorporación Fiscal y, Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Posteriormente de ello para poder llegar al planteamiento del problema, también se hará un diferenciación entre lo que son las actividades empresariales y la prestación de servicios profesionales, pues si bien son actividades contempladas en el régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, existe diferencias en muchos aspectos de dichas actividades. También se explicara la diferencia entre la prestación de servicios y la prestación de servicios profesionales.

Una vez enunciado el contexto de la presente investigación, se ira directo al planteamiento del problema, en el cual se hará un análisis sobre el artículo 111 fracción IV de la ley de ISR, pues en éste se maneja la incompatibilidad entre los regímenes en cuestión. También se hará un análisis sobre la transición del contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal hacia el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Establecido el problema, se procederá a realizar la propuesta, en la cual se mencionara una reforma a la fracción IV del artículo 111 de la ley de ISR, con la finalidad de poder brindar una posibilidad de doble tributación para el contribuyente que realice actividades empresariales y realice la prestación de servicios profesionales posteriormente.

Posteriormente de ello, se va a establecer la forma de tributación en cuanto a la propuesta hecha, con esto se finalizaría la presente investigación, esperando sea de gran utilidad para los posteriores estudios que se pudieran hacer sobre el tema.

1. DIFERENCIA ENTRE RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES

Uno de los elementos más importantes de la presente investigación, es diferenciar los dos regímenes base para la propuesta que se formulara más adelante: Régimen de Incorporación Fiscal y Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

En un primer término, la diferencia mas notable entre ambos regímenes es la cantidad como tope para cada régimen, pues para poder inscribirse en el Régimen de Incorporación Fiscal se requiere percibir como cantidad máxima la cantidad de dos millones de pesos por ejercicio fiscal esto conforme al artículo 111 de la ley de ISR en su primer párrafo:

“Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.”

Ahora bien en cuanto al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, la ley no indica que tenga un límite de percepciones económicas, pues en el artículo 100 de la ley del ISR, únicamente indica que corresponde este régimen para aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales o presten servicios profesionales.

“Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”

La siguiente diferencia entre ambos regímenes tiene que ver con la prestación de servicios, pues si bien ambos son de manera independiente, el Régimen de Incorporación Fiscal contempla la prestación de servicios pero sin la necesidad de requerir un título profesional mientras que el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales requiere indispensablemente un título profesional para que se realice la prestación de servicios de manera profesional.

Otra diferencia que existe para ambos regímenes, la cual es crucial para poder determinar el objetivo de la presente investigación, son los beneficios que la ley otorga al Régimen de Incorporación Fiscal, pues si bien existen distintos factores condicionales para permanecer en éste régimen, los beneficios económicos son bastante amplios, ya que existen beneficios como el porcentaje de descuento de acuerdo al año de tributación del contribuyente, tanto en el pago de ISR como en el pago de IVA y de IEPS.

Incluso la temporalidad de pago para ambos regímenes es distinta, pues mientras el pago de impuestos del contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal es de manera bimestral mediante pagos definitivos, el pago de IVA y de IEPS es de manera mensual definitiva por parte del Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, así como también el pago es de manera mensual provisional el pago de ISR. Una vez establecidas las diferencias más destacables de ambos regímenes, continuare exponiendo la diferencia entre actividades empresariales y servicios profesionales.

2. DIFERENCIA ENTRE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES.

En anteriores capítulos había abordado el tema de actividades empresariales, con la finalidad de exponer una clara explicación jurídica de dicho tema, retomare el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación que indica lo siguiente:

Artículo 16.- 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 acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas*

y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- VI. *Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.*

En el anterior extracto de ley, se indica cuáles son las actividades que se pueden considerar como actividades empresariales.

Ahora bien, la prestación de servicios profesionales va enfocado a una situación de facto, pues se requiere la realización de una actividad para la cual se requiera cierta pericia y que sea reconocida mediante título profesional. De acuerdo al artículo 100 de la ley del ISR en su fracción II indica de manera muy general los que se puede considerar una prestación de servicio profesional mediante los ingresos:

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

En dicha fracción indica que para ser un servicio personal independiente, no tiene que existir una subordinación en cuanto a la prestación de dicho servicio, así como también indica que dichos ingresos no se consideren dentro del Capítulo I de este Título (refiriéndose al título IV de dicha ley, en su capítulo I, que es de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado), por lo tanto, es de destacar, que para que se consideren dichos ingresos derivados de una prestación de servicio profesional, el elemento esencial es la no existencia de una relación patrón-trabajador.

Una vez expuesta la anterior información es de comprender que la diferencia entre ambos conceptos es que la actividad empresarial se compone de distintos actos destinados a la obtención de recursos económicos, que cuentan con una organización y estructura predeterminadas, cuyos ingresos dependiendo el tipo de actividad generaran el pago del impuesto respectivo conforme a la ley, mientras que la prestación de servicios es la realización de un servicio mediante el cual se requiera de un título profesional.

Una vez expuestas las diferencias fundamentales entre actividades empresariales y servicios profesionales, procederé en el siguiente capítulo a exponer la diferencia entre prestación de servicios y prestación de servicios profesionales.

3. DIFERENCIA ENTRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES

La prestación de servicios está contemplada como una actividad que puede realizar cualquier contribuyente que esté inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, ahora bien la prestación de servicios profesionales está contemplada como una actividad dentro del Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales. Para poder distinguir una de la otra es necesario determinar la diferencia principal entre ambos la cual es la tenencia de un título profesional para poder desempeñar la prestación de servicios.

Esto derivado de que para poder determinar si una prestación de servicio está contemplada ya sea dentro del Régimen de Incorporación Fiscal o ya sea dentro del Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales. Por lo tanto y de acuerdo al artículo 100 fracción II que indica:

...se consideran:

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

La prestación de servicios profesionales siempre requerirá un título profesional y nunca será de manera subordinada.

4. INCOMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DE ACUERDO AL ARTÍCULO 111 FRACCIÓN IV DE LA LEY DE ISR.

A lo largo de la presente investigación, se han realizado distintos estudios sobre los regímenes fiscales, tipos de impuestos y actividades que pueden realizar los contribuyentes. Todo con la finalidad de plantear un panorama mas amplio, en cuanto a poder determinar la posibilidad de que exista una doble tributación, para que el contribuyente inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, pueda seguir

tributando en este mientras realice el pago de impuestos conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Pero antes de realizar una propuesta fija, es necesario hacer alusión a la incompatibilidad actual que existe entre ambos regímenes, para ello es necesario citar el artículo 111 fracción IV de la Ley del Impuestos sobre la Renta, que a la letra indica lo siguiente:

“Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

En dicho artículo se menciona la posibilidad de obtener ingresos siempre y cuando estén contemplados en los capítulos I, III y IV de la ley del Impuesto sobre la Renta, en dichos capítulos contemplan lo que son los Ingresos por Sueldos y Salarios, Ingresos por Arrendamiento y de los ingresos por Enajenación de bienes., sin embargo, no contempla el capítulo II primera sección el cual es el correspondiente al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

El motivo principal de dicha incompatibilidad, la ley no lo indica, únicamente se menciona que existe la posibilidad de que el contribuyente pase de manera automática del Régimen de Incorporación Fiscal al Régimen de Actividades Profesionales y Servicios Profesionales esto de acuerdo al artículo 111 de la ley del ISR en su párrafo primero que indica:

Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

El contribuyente pasara al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales en el momento que sus ingresos excedan los dos millones de pesos. Además de ello, hay otros motivos por los cuales un contribuyente inscrito en el RIF, puede pasar a Régimen de Actividades de manera automática, por ejemplo, en el momento en el cual realice alguna actividad para la cual se requiera título profesional, en ese momento dicho contribuyente que tributa para el Régimen de

Incorporación Fiscal de manera automática tendrá que tributar para el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Dicha tributación mencionada en la ultima parte del párrafo anterior, deja de considerar la tributación que se hace como Régimen de Incorporación Fiscal; en caso de que se preste un servicio o se realice alguna actividad comercial considerada dentro del RIF. Existen varios supuestos en los cuales se tiene que cambiar al contribuyente de régimen, sin embargo, el supuesto en el cual nos centraremos y que es el motivo de la presente investigación, es el cambio que el contribuyente tiene que realizar al obtener ingresos derivados del Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Para el siguiente capítulo haremos un análisis de dicho supuesto, ya que es el motivo principal de la presente investigación; ya que se ha desarrollado el tema lo suficiente para poder comprender dicha transición, es momento de realizar un análisis detallado de dicho supuesto.

5. ANÁLISIS DE LA TRANSICIÓN DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DERIVADO DEL EJERCICIO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PROFESIONAL POR PARTE DE UN CONTRIBUYENTE INSCRITO EN EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL QUE REALIZA ACTIVIDADES EMPRESARIALES.

El Régimen de Incorporación Fiscal, es un régimen como ya se ha indicado que brinda muchos beneficios en cuanto al pago de impuestos, en específico del IVA, ISR y IEPS, derivado de ello, el contribuyente tiene la facilidad de poder tener mayores posibilidades de crecimiento, así como una mejor administración de sus obligaciones fiscales, pues la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del SAT, brinda facilidades tecnológicas, para poder realizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Ahora bien, en el supuesto que atañe la presente investigación, el contribuyente, al estar realizando actividades empresariales, cumpliendo con los requisitos solicitados por el SAT, en cuanto a requisitos de tiempo como lo es, que no cumpla los diez años tributación así como el requisito económico como lo es, el tope de los dos millones de pesos de manera anual, puede disfrutar de los beneficios fiscales otorgados por la ley en cuanto al Régimen de Incorporación Fiscal; sin embargo, si el contribuyente comenzare a percibir ingresos por servicios profesionales, comenzará a tributar de forma diferente, pues tributara bajo el Régimen de Actividades Profesionales y Servicios Profesionales, por los ingresos generados por

sus actividades empresariales, así como los ingresos obtenidos por la prestación de servicios profesionales.

Como ya se ha indicado en anteriores capítulos, la tributación de los contribuyentes inscritos en el Régimen de Actividades Profesionales y Servicios Profesionales en cuanto a lo que es los impuestos de IVA, ISR y IEPS, es mucho mayor, pues se entiende que dichos contribuyentes tienen una mayor adquisición económica, ya sea en la prestación de servicios profesionales o en la realización de actividades empresariales.

Tomando en cuenta dicha situación, en el supuesto de que un contribuyente que realiza actividades empresariales tributando bajo el RIF, y que en un determinado momento comenzare a percibir ingresos por la prestación de servicios profesionales habrá una problemática, pues si bien sigue cumpliendo con los requisitos de economía y tiempo que solicita la ley para estar inscrito en el RIF derivado de la realización de actividades económicas, tendrá que considerar esos ingresos como parte de el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales en el momento que comenzare a percibir ingresos por la prestación de un servicio profesional pues existe una incompatibilidad entre ambos regímenes, impidiendo que exista una doble tributación, como la hay con otros tipos de regímenes.

En el artículo 111 de la ley del ISR, se determina cuales compatibilidades hay, sin embargo, no se menciona alguna compatibilidad o incompatibilidad entre el Régimen de Incorporación Fiscal y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.

Siendo necesario que se esclarezca dicha situación, pues si bien, en el supuesto ya mencionado, el contribuyente tiene la obligación de tributar por los ingresos generados de la prestación de un servicio profesional, no es clara la ley en especificar la tributación de los ingresos generados por la realización de las actividades empresariales bajo el RIF.

Al no haber una especificación de dicho supuesto en la ley, se considera una transición completa de los ingresos percibidos por el contribuyente para con la tributación del Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, sin haber una distinción entre los ingresos generados por actividades empresariales como los ingresos generados por la prestación de servicios profesionales.

La transición del Régimen de Incorporación Fiscal al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, conlleva los siguientes cambios:

- a) El contribuyente dejara de gozar de los beneficios enunciados tanto en el artículo 111 de la ley de ISR, en el cual se indica un descuento de pago de ISR de acuerdo al transcurso de tiempo.
- b) El contribuyente perderá los beneficios otorgados por el artículo 23 de la Ley de Ingresos de la Federación.
- c) El contribuyente comenzara a pagar sus impuestos de manera mensual y no bimestral como lo hacía con anterioridad.
- d) El contribuyente tendrá que realizar declaración anual en cuanto a pago de ISR, haciendo pagos provisionales de manera mensual.
- e) El contribuyente pagara sus impuestos de acuerdo a la legislación de cada impuesto, ya sea de ISR, IVA, IEPS etc.

Una vez explicado el análisis de transición de regímenes del contribuyente, es momento de pasar a la propuesta de la presente investigación con la finalidad de darle una solución a dicho supuesto, en el cual se va a indicar una propuesta de doble tributación, esperando esta propuesta sea de utilidad para próximas reformas a la legislación.

6. PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 111 FRACCIÓN IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA COMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES EN EL SUPUESTO DE QUE EL CONTRIBUYENTE, TRIBUTANDO PARA EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES PASE A EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y SERVICIOS PROFESIONALES DERIVADO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PROFESIONAL.

A lo largo de la investigación he hecho énfasis, en los dos principales regímenes que atañen la presente investigación, el Régimen de Incorporación Fiscal y el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales. Como ya se ha indicado, ambos regímenes regulan el pago de impuesto de manera distinta.

La propuesta que se realiza, es una posibilidad de que el contribuyente pueda tributar en ambos regímenes, esto con la finalidad de que siga conservando los beneficios que le brinda el Régimen de Incorporación Fiscal, así como que tribute en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, por lo tanto, para que pueda existir dicha posibilidad es necesario realizar una reforma al artículo 111 en específico en su párrafo IV, en el cual se tendría que indicar ya sea una compatibilidad en el supuesto materia de la presente investigación.

El artículo 111 párrafo IV a la letra dice:

“Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

Como se observa no hay ninguna mención del régimen regulado en la sección I del capítulo II, en la cual se refiere a los ingresos obtenidos por actividades empresariales y servicios profesionales; en el primer párrafo del artículo 100 de la ley del ISR indica lo siguiente:

“Artículo 100. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales...”

Como se nota en dicho extracto, no se indica mayor restricción para el contribuyente, más que se trate de una persona física y que perciba ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o prestación de servicios profesionales.

Sin embargo, la diferencia entre un contribuyente que realiza actividades empresariales inscrito en el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales y otro que realiza actividades empresariales inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, son los ingresos percibidos, ya que para poder estar en el RIF se requiere no percibir más de dos millones de pesos de manera anual.

Ahora bien, el Régimen de Actividades Empresariales en su artículo 100 párrafo tercero indica lo siguiente:

“Para los efectos de este Capítulo se consideran:

- I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.*
- II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.*

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.”

Por lo que en dicho artículo se comprenden tanto las actividades empresariales como la prestación de servicios profesionales. Todo esto que se ha explicado es con la finalidad de considerar que si bien ambos regímenes tributan por el ejercicio de actividades empresariales existen diferencias en cuanto al aspecto económico principalmente.

En cuanto al artículo 111 primer párrafo de la ley de ISR comprende las actividades correspondientes para el Régimen de Incorporación Fiscal:

“Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.”

Como podrá observarse, el Régimen de Incorporación Fiscal además de comprender los ingresos por actividades empresariales, también comprende los de enajenación y prestación de servicios; para efectos de la presente investigación en cuanto a los ingresos percibidos por el contribuyente únicamente se comprenderán los ingresos percibidos por actividades empresariales.

Ahora bien, una vez determinadas las actividades contempladas por ambos regímenes para poder entender la propuesta de compatibilidad, es momento de continuar con la propuesta que es el objeto del presente capítulo.

La propuesta que indicare para la modificación en el artículo 111 párrafo IV será la siguiente:

El artículo 111 párrafo IV a la letra dice:

“Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III y VI de este Título, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.”

Se le agregara a dicho párrafo lo siguiente:

“...Para aquellos contribuyentes referidos en el primer párrafo de este artículo, que comiencen a percibir ingresos por la prestación de un servicio profesional podrán también tributar bajo los términos de la sección primera del presente capítulo.”

Como se podrá verificar, en dicha modificación, únicamente se está contemplando el brindar una solución jurídica al supuesto que a lo largo de la presente investigación se desarrolló, empezando con brindar las bases de los conocimientos fiscales, así como también explicar todos los temas relacionados con dicha investigación tanto en el sentido doctrinal como jurídico, para posteriormente poder brindar con ayuda de un panorama más amplio, una propuesta jurídica.

Una vez expuesta y explicada la propuesta de reforma al artículo 111, es momento de pasar a la aplicación de la misma, para ello en el siguiente capítulo se explicará la manera en que se llevara acabo la tributación.

7. FORMA DE TRIBUTACIÓN UNA VEZ ESTABLECIDA LA COMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL CON LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES.

En cuanto a la forma de tributación, una vez establecida la posibilidad de doble tributación para el contribuyente que percibe ingresos por el ejercicio de actividades empresariales, y que además comience a percibir ingresos por la prestación de servicios profesionales, tendrá que hacer su declaración bimestral como esta establecido en la ley en cuanto a los ingresos que percibe como Régimen de Incorporación Fiscal, así como tendrá que realizar una declaración mensual en cuanto al Régimen de Actividades Empresariales y Prestación de Servicios Profesionales, para tal efecto se tendrá que dividir los ingresos percibidos de cada actividad y sobre esos ingresos realizar el cálculo correspondiente.

Para tal efecto, el Servicio de Administración Tributaria cuenta con los medios tecnológicos a través de su página de internet en los distintos portales que ofrece para realizar la presentación de declaraciones correspondientes, así como el pago de los impuestos correspondientes.

En la aplicación no existen grandes cambios, únicamente es necesario realizar una doble tributación motivo por el cual solo es necesario tomar en cuenta las disposiciones legales en cuanto al pago de los ingresos por la prestación de servicios de profesionales, así como el pago de los ingresos percibidos en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Una vez expuestos dicho capítulo, esperando haya sido de utilidad procederá a emitir las conclusiones correspondientes.

CONCLUSIONES

Realizada la investigación es momento de exponer las conclusiones, teniendo en cuenta un mayor panorama jurídico fiscal y con la finalidad de brindar un resumen concreto en cuanto al objetivo de dicha investigación, para el supuesto mencionado a lo largo de la presente tesis, es momento de aportar las siguientes conclusiones:

- La investigación tiene como objetivo principal brindar una reforma para el supuesto en el que el contribuyente al realizar actividades empresariales como Régimen de Incorporación Fiscal y comience a percibir ingresos por la prestación de servicios profesionales, pueda tributar tanto para el Régimen de Incorporación Fiscal, así como para el Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.
- La doble tributación correspondería a las distintas disposiciones legales de cada Régimen, motivo por el cual no se haría ninguna modificación en cuanto a dichas disposiciones legales.
- El contribuyente que siga realizando actividades empresariales y que este inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal, podrá mantener dicho régimen esto para brindar una mayor posibilidad de crecimiento económico para después llegar a la transición completa al Régimen de Actividades Empresariales y Servicios Profesionales.
- El contribuyente al percibir ingresos por la prestación de un servicio profesional, podrá tener la oportunidad de poder establecerse en el aspecto profesional, para posteriormente como ya se había indicado anteriormente pasar a la transición completa del Régimen de Incorporación Fiscal.
- El derecho fiscal, al ser un conjunto de leyes enfocados a la manutención del estado, debe preservarse, de tal manera que impulse a los contribuyentes que realizan actividades empresariales a tener mayores aspiraciones y posibilidad de crecimiento.
- El estado por medio de la propuesta de reforma, le beneficiara en brindar una mayor posibilidad de motivar al contribuyente en realizar el pago de sus impuestos.
- Esperando haya sido de su agrado dicha tesis, y con la finalidad de brindar una idea en beneficio del contribuyente, finalizo la presente tesis para apoyo de los demás profesionistas que se quieran superar a si mismos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1.- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 1998, pág. 5: PÁGINA 6
- 2.- Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 4: PÁGINA 6
- 3.- Rodríguez Lobato, Raúl, óp. cit, nota 1, pág. 77: PÁGINA 7
- 4.- Rodríguez Lobato, Raúl, óp. cit, nota 1, pág. 61: PÁGINA 8
- 5.- Carrasco Hiriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ª edición, México, D.F, IURE Editores, 2004, pág. 175: PÁGINA 8
- 6.- Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág. 97: PÁGINA 9
- 7.- Venegas Álvarez, Sonia, óp. cit, nota 2, pág. 117: PÁGINA 10
- 8.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.120: PÁGINA 11
- 9.- Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit, nota 1, pág. 68: PÁGINA 13
- 10.- Galindo Alvarado, José Fernando, *Tributación de Personas Morales y Personas Físicas. Impuestos*, Grupo Editorial Patria, 2014, pág. 33: PÁGINA 14
- 11.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.379: PÁGINA 15
- 12.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 396: PÁGINA 24
- 13.- Lo que todo contribuyente debe saber, (SHCP) Recuperado el 10 de septiembre del 2020 a las 13:06 pm
([https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo que Todo Contribuyente debe de saber.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo_que_Todo_Contribuyente_debe_de_saber.pdf)): PÁGINA 26
- 14.- Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit, nota 1, pág. 113: PÁGINA 31
- 15.- Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.360: PÁGINA 31
- 16.- Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.317: PÁGINA 37
- 17.- Venegas Alvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.388: PÁGINA 37
- 18.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.318: PÁGINA 37
- 19.- González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario II*, Salamanca, España, Ed. EDERSA, 1994, pág. 40 citado por Venegas Álvarez, Sonia, (2011), *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, pág.171: PÁGINA 38
- 20.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 222: PÁGINA 38
- 21.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.4: PÁGINA 41
- 22.- Carrasco Hiriarte, Hugo, op cit. nota 5, pág. 30: PÁGINA 41
- 23.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.6: PÁGINA 42
- 24.- Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en Revista de Derecho Público, Madrid, 1980, p. 525 citado por Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 6: PÁGINA 43
- 25.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 64: PÁGINA 43
- 26.- Semanario judicial de la federación y su gaceta, nueva época, pleno, t. X, tesis: P./J. 109/99, noviembre de 1999, p. 22. Aun cuando trata como sinónimos a la capacidad económica y contributiva citado por Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág.65: PÁGINA 44
- 27.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 69: PÁGINA 45
- 28.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.6: PÁGINA 45
- 29.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.7: PÁGINA 45
- 30.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág. 20: PÁGINA 47
- 31.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág., 21: PÁGINA 48

- 32.- Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 14, cita de Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Oxford, 2011, pág. 21: PÁGINA 49
- 33.- Perulles Bassas, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal (parte general)*, Librería Bosch, Barcelona, 1961, pág. 256 cita de Venegas Álvarez pág. 23: PÁGINA 50
- 34.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.108: PÁGINA 54
- 35.- Venegas Álvarez, Sonia, op. cit, nota 2, pág.360: PAGINA 73

BIBLIOGRAFÍA

- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Oxford, segunda edición, 1998, pp. 266
- Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, D.F., Editorial Oxford, tercera edición, 2011, pp. 384
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 3ª edición, México, D.F, IURE Editores segunda edición, 2004, pp. 413
- Galindo Alvarado, José Fernando, *Tributación de Personas Morales y Personas Físicas. Impuestos*, Grupo Editorial Patria, 2014, pp. 356
- Lo que todo contribuyente debe saber, (SHCP) Recuperado el 10 de septiembre del 2020 a las 13:06 pm
(https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo_que_Todo_Contribuyente_debe_de_saber.pdf)
- González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho Tributario II*, Salamanca, España, Ed. EDERSA, 1994.
- Cazorla Prieto, Luis María, “Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico”, en *Revista de Derecho Público*, Madrid, 1980.
- *Semanario judicial de la federación y su gaceta*, nueva época, pleno, t. X, tesis: P./J. 109/99, noviembre de 1999
- Navarro Faure, Amparo, *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

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 del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- Ley de Ingresos de la Federación.