

Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Derecho

“ESTRATEGIAS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”

Tesis que para obtener el título de: LICENCIADA EN DERECHO
Presenta:

DIANA GHIUZELI SALGADO BUSTOS

Director de Tesis

Dra. Margarita Palomino Guerrero

Ciudad Universitaria, CDMX, 2021



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos

A mis abuelos, Raymunda Terán Martínez y Juan Bustos Roldán por brindarme todo su apoyo y amor incondicional, por siempre creer en mí, por motivarme a querer ser mejor cada día, por cuidarme y esperarme cada fin de semana durante 6 años, sin ustedes esto jamás hubiera sido posible. Este trabajo es una forma de honrarlos toda la vida, sé que están muy orgullosos y les prometo poner en práctica todas y cada una de sus enseñanzas. A ustedes les dedico cada victoria, cada éxito y mi mayor gratitud por siempre. Los amo y extraño siempre.

A mis padres, Carmen Yesenia Bustos Terán y Sergio Salgado Hernández por su apoyo incondicional durante toda mi carrera universitaria. Este es un logro de todos, es alegría y llanto, pero sobre todo el esfuerzo diario y la satisfacción de haber alcanzado una meta más y demostrarles a ustedes y a mí, que se puede, que no hay imposibles. Gracias por ser la mejor familia y que a pesar de las dificultades nunca nos rendimos. Los amo.

A mi hermano, Daniel Salgado Bustos, por siempre estar pendiente de mí, que aun siendo mi hermano menor, tienes una sabiduría, un amor y corazón enorme. Quiero que esto te sirva como ejemplo para que nunca te rindas, que por más difícil que veas la situación sepas que hay solución, que los sueños se cumplen si se buscan y se lucha lo suficiente. Me llena de orgullo ser tu hermana, espero verte llegar mucho más lejos de lo que yo pueda hacerlo, confío en ti siempre. Te amo hermanito.

A mi prima, Yuriudi Bustos Espinoza por estar presente durante toda mi carrera, ha sido un honor para mí poder compartir un poco de todo el esfuerzo contigo, gracias por apoyarme cuando más lo necesité, por darme la fuerza que algunos días me faltaba, porque no me dejaste sola cuando estuve lejos de mi hogar. Te admiro y te amo.

A mi familia Bustos, qué bendición formar parte de tan increíble familia, que a pesar de ser todos tan diferentes, sobra el apoyo y el amor del uno por el otro.

A mi nudito, Efrén Rojas Alvarez, por no dejar que me rindiera, por acompañarme durante madrugadas a seguir con este sueño, por recordarme los motivos de todo este esfuerzo, me considero la persona más afortunada de haberte conocido en el tiempo perfecto de la vida, gracias por la bendición de tu amor.

A la Universidad Nacional Autónoma de México por brindarme las herramientas necesarias para tener una carrera profesional, por la oportunidad de obtener conocimiento de la mejor universidad en México. A la Facultad de Derecho por ser mi hogar durante 5 años y el lugar donde forjé una identidad, carácter y aptitudes para enfrentar los retos del día a día.

A mi Aseara, la Doctora Margarita Palomino Guerrero, por su paciencia y su ayuda incondicional a cada paso de la realización de esta investigación y por compartirme de su enorme conocimiento y ser el mejor ejemplo de profesionista y docente.

A mis amigos, Jorge Arturo Vieyra Mendoza, Diana Ximena Villalvazo Salas, Ariadna Yamilé Rivera Rivera, Angélica Velázquez Márquez y Juan Jesús Guadalupe Vidal por siempre creer en mí y ayudarme durante toda esta etapa, que el tesoro de su amistad dure por siempre.

“ESTRATEGIAS FISCALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

Capítulo.1	Relación Jurídico Tributaria.....	5
1.1	Hecho imponible.....	6
1.2	Sujetos.....	6
1.3	Principios constitucionales.....	10
1.4	Nacimiento de la obligación.....	14
1.5	Formas de extinguir la obligación.....	16
1.5.1	Pago.....	16
1.5.2	Prescripción.....	18
1.5.3	Caducidad.....	20
1.5.4	Acreditamiento.....	20
1.5.5	Compensación.....	22
1.5.6	Condonación.....	24
Capítulo.2	Impuesto sobre la Renta: una visión general.....	28
2.1	Elementos esenciales.....	28
2.1.1	Sujetos.....	28
2.1.2	Objeto.....	31
2.1.3	Base.....	32
2.1.4	Tasa o Tarifa.....	35
2.1.5	Época de pago.....	37
2.2	De las personas físicas.....	38
2.2.1	Elementos generales del Título IV.....	40
2.2.2	Tipos de ingresos.....	46
2.2.3	Régimen de Incorporación Fiscal.....	55
2.3	De las personas morales.....	56
2.3.1	Ingresos.....	57

2.3.2	Deducciones.....	58
2.3.3	Regímenes Fiscales.....	66
2.3.4	Establecimiento permanente.....	67
2.3.5	Ingresos por fuente de riqueza.....	69
Capítulo.3	Estrategias Fiscales y las Fronteras de la Evasión	74
3.1	Regímenes Fiscales Preferentes.....	74
3.2	Estímulos a la Empresa.....	76
3.3	Tratados internacionales.....	81
3.4	Límites de la estrategia fiscal.....	84
3.4.1	Esquemas agresivos.....	85
3.4.2	Erosión de base tributaria y las acciones BEPS.....	92
	Conclusiones.....	101
	Bibliografía.....	104

INTRODUCCIÓN

Como resultado de la globalización y la nueva forma de hacer negocios en el mundo donde ya no es necesario un espacio físico para generar ingresos en un territorio determinado, surgen cuestionamientos respecto de la forma de tributación a nivel local e internacional.

Así, una empresa que no tiene presencia física en un Estado puede producir, riquezas o ingresos, generando la interrogante acerca de cómo cumplir con sus obligaciones fiscales. Aunado a esto, surgen conflictos como la doble tributación internacional, las planeaciones fiscales agresivas, los territorios de baja imposición, entre otros, que dan paso a que las grandes empresas o multinacionales lleven a cabo estrategias para disminuir o quedar exentas del pago de impuestos.

Es por lo anterior que la presente investigación tiene como objetivo dar a conocer las estrategias fiscales que se deriven específicamente del Impuesto Sobre la Renta en México e intenta explicar cómo es que su aplicación no conlleva necesariamente al incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Sin embargo, para llegar a entender qué es una estrategia fiscal y su aplicación, se deben conocer conceptos básicos del Derecho Fiscal, por lo que:

Durante el desarrollo del primer capítulo se expone el concepto de relación jurídica tributaria, un tema esencial para comprender cómo surge la obligación de contribuir al gasto público en México, así como la forma de extinguir dichas obligaciones.

Posteriormente, para comprender cómo se lleva a cabo la tributación en el país, dentro del capítulo dos se desarrolla el concepto y la aplicación del Impuesto Sobre la Renta en México, exponiendo sus elementos esenciales y haciendo una distinción entre las obligaciones y derechos tanto de personas físicas como personas morales.

Finalmente, dentro del tercer capítulo de la investigación se pretende dar a conocer la aplicación de las llamadas estrategias fiscales, en el ámbito nacional e internacional y se trata de explicar cómo la contribución al gasto público no es un tema exclusivo de México, sino que como consecuencia de las transacciones económicas que se llevan a cabo a nivel mundial, cada vez con más frecuencia, organismos internacionales como la OCDE se han propuesto llevar una serie de acciones que impulsen la cooperación internacional para poder llevar a cabo una política fiscal internacional en la cual los Estados puedan seguir generando riquezas y al mismo tiempo cumplir con todas las obligaciones que deriven de dichas transacciones, sin incurrir en prácticas como la evasión o elusión fiscal.

Así pues, esta investigación se basa en la doctrina, en las leyes y tratados vigentes, así como en fuentes de información oficial para presentar cómo se aplica el derecho fiscal en México y las repercusiones a nivel local e internacional de la planeación, distinta de lo que es una estrategias fiscales.

CAPÍTULO 1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Una de las finalidades del Derecho es la de satisfacer las necesidades de los individuos dentro de la vida en sociedad, y para conseguirlo los legisladores están facultados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los artículos 71 y 72 de emitir las leyes que permitan la correcta convivencia, es por ello que, mediante el proceso legislativo, se formulan ordenamientos jurídicos de diversa índole para regular la conducta del hombre en sociedad.

El Estado se compone de tres elementos pueblo, territorio y poder, en este sentido, debe existir una armonía entre los mismos para la subsistencia de dicho ente, por esta razón la normatividad en el área fiscal es de suma importancia, ya que es la forma en la cual la autoridad, obtiene los recursos suficientes para satisfacer las necesidades de la administración pública y de los gobernados que, a su vez, aportan una parte de sus ingresos para obtener dichos beneficios. Lo anterior se ve reflejado en nuestra carta magna en su artículo 31 fracción IV que a la letra establece, *son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Por lo que al realizar el gobernado el hecho generador o acción, si esta encuadra en el supuesto normativo, es decir, en el hecho imponible, entonces nace la obligación tributaria. Es así como surge la relación jurídica tributaria, a partir de los diferentes supuestos que se presentan y que traen aparejadas una serie de consecuencias jurídicas. Por lo que podemos afirmar que , “la relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones”¹

¹Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.97

1.1 Hecho imponible

La SCJN señala que "...el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible es el reflejo del concreto "hecho de la realidad". Sólo cuando se constate la existencia de hechos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse en los presupuestos de hecho habrá nacido una obligación tributaria."²

Asimismo, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación en su artículo sexto, *"las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

De lo anterior se desprende que el hecho imponible son aquellos presupuestos que el legislador establece en la ley y, el contribuyente al realizarlas genera como consecuencia una obligación tributaria.

Amílcar de Araujo Falcao señala que "La obligación tributaria, como obligación *ex lege*, nace por disposición de la ley. Sin embargo, ... para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico-tributaria."³ Es decir, que no puede haber una relación jurídico tributaria de no existir un hecho imponible puntualizado en la ley, y este hecho a su vez, necesita que el contribuyente o los sujetos se ajusten al precepto señalado en la misma.

1.2 Sujetos

Dentro de la relación jurídico-tributaria, van a concurrir siempre los sujetos activos y pasivos que nacen tras la realización del hecho imponible , "una vez realizado este

² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XIX, Tesis Aislada 1a. CXV/2013 (10a.), Décima Época, Tomo 1, abril de 2013, p. 960.

³ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.102

supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.”⁴

El sujeto activo o acreedor, indudablemente será el Estado, toda vez que es el ente encargado de la administración de los recursos públicos, como lo establece el artículo 31 constitucional fracción IV, se deduce que son sujetos activos, la federación, estados, la ciudad de México y los municipios, dependiendo del supuesto en el que se encuentre el contribuyente.

Para poder llevar a cabo la recaudación de contribuciones que aporten al gasto público, el Estado se auxilia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la cual está facultada para “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamiento federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.”⁵ Lo anterior lo realiza por medio del órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria (SAT) con carácter de autoridad fiscal, quien de conformidad con el artículo 2 de su ley orgánica *“tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.”*

Existen en la ley los llamados organismos fiscales autónomos que tienen una personalidad jurídica diferente y, de conformidad con la ley “tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.”⁶

⁴ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.98

⁵ Artículo 31, fracción XI, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, vigente. en 2021 ¿

⁶ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.125

Tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, que al ser catalogado como un organismo descentralizado tiene una personalidad jurídica y patrimonio propios, asimismo, en el artículo 5 de la Ley del Seguro Social se establece que tiene el carácter de organismo fiscal autónomo. Aunado a lo anterior, el artículo 271 de la misma ley menciona que *“el Instituto **recaudará, administrará** y, en su caso, **determinará y liquidará**, las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la misma y en lo no previsto expresamente en ella, el Código, **contando** respecto de ambas disposiciones **con todas las facultades que ese Código confiere a las autoridades fiscales** en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, **sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.**”*

De la misma forma, el Instituto Del Fondo Nacional De La Vivienda Para Los Trabajadores (INFONAVIT) es considerado un organismo fiscal autónomo y de conformidad con el artículo 30 fracción primera de la ley de INFONAVIT, está facultado para *“determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para este fin podrá ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone esta Ley.”*

Ahora bien, de conformidad con el artículo primero del Código Fiscal Federal se observa que el sujeto pasivo o deudor, quien tiene la obligación de contribuir al gasto público conforme a las leyes respectivas, son las personas físicas y morales. Cabe mencionar que, no obstante a que el artículo 31 fracción IV de la Constitución señala que es obligación de los mexicanos, sin incluir a los extranjeros, pero, *“no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por*

cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.”⁷

Jiménez González afirma que es aquel que ha de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y a quien llama “sujeto contribuyente”.

Asimismo, la Dra. Gabriela Ríos Granados señala que “el contribuyente es el que realiza el hecho imponible, y el titular de la deuda tributaria es quien soporta en su patrimonio la carga tributaria”⁸, conjuntamente alude a las obligaciones del sujeto pasivo, las cuales pueden ser:

- “Formales o adjetivas: aquellas cuyo cumplimiento es indispensable para estar en aptitud de cumplir con la obligación principal de pago de la deuda tributaria. Atienden a normas de mero procedimiento, como puede ser darse de alta en el RFC.
- Sustantivas o principales: aquellas que recaen sobre obligaciones de pago del tributo. Naturalmente, para cumplir con el pago se tiene que cumplir con las obligaciones formales, y a partir de allí se sabrá si el contribuyente elude o evade impuestos.”⁹

“En cuanto al sujeto pasivo, por regla general comprende al contribuyente quien realiza el hecho imponible, pero en ocasiones, también comprende a contribuyentes sustitutos o solidarios. Estos últimos son aquellos que, por imposición de la ley, y sin haber realizado el hecho imponible, están obligados a pagar el impuesto o demás contribuciones en lugar del contribuyente.

Así, los sujetos pasivos pueden clasificarse de la siguiente manera:

- Directo, persona que tiene la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro XIX, Tesis Aislada 2a. CVI/2007, Novena Época, Tomo XXVI, junio de 2007, p. 637.

⁸ Ríos Granados Gabriela, *Derecho tributario. Parte general*. 1ª Ed. México: Porrúa, 2014. p.84.

⁹ *Ibíd*em p. 83, 84.

- Sustituto, persona que tiene la responsabilidad de retener el impuesto del contribuyente directo, y luego entregarlo al acreedor, por ejemplo, los patrones que tienen la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta de sus trabajadores, con el objeto de facilitar la recaudación al SAT.
- Solidario, persona que soporta la obligación de pago a título de garantía; es decir, para asegurar el pago del impuesto u otra contribución, por ejemplo, los representantes de empresas.”¹⁰

Como se puede observar, el sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, debe realizar una serie de requisitos procedimentales para cumplir con la deuda tributaria adquirida, esto es, antes de realizar el pago de la misma, por ejemplo, darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes o tramitar su firma electrónica. Asimismo, considerar su clasificación dependiendo cual sea el caso o el hecho imponible, esto es, si bien un trabajador está obligado a pagar el Impuesto Sobre la Renta por percibir ingresos, el patrón debe ser quien retenga el impuesto para enterarlo a la autoridad, asumiendo el patrón la clasificación de sujeto pasivo sustituto.

1.3 Preceptos constitucionales

Del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se derivan los principios en materia de derecho fiscal los cuales son, legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

El principio de legalidad se manifiesta en la parte final de la fracción IV del artículo señalado, en la cual se contempla que se debe contribuir de conformidad con lo que *dispongan las leyes*.

El Dr. Arrijo Vizcaíno respecto del principio de legalidad expone que “el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico”.

¹⁰ Prodecon. *Todo lo que un contribuyente debe saber*. México. Recuperado de: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo_que_Todo_Contribuyente_debe_de_saber.pdf

Aunado a lo anterior, la SCJN a su vez, se pronuncia respecto del referido principio con la siguiente tesis:

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

...los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular... conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.¹¹

Esto significa que la autoridad está facultada para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales siempre que esté fundado y establecido en la ley, así mismo para los contribuyentes, solo están obligados a cumplir con lo previsto en las leyes, de esta manera se evita que existan arbitrariedades por parte de la autoridad.

Ahora bien, sobre el principio de proporcionalidad la SCJN se ha pronunciado de la siguiente manera:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

...Consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere

¹¹ Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJ, Tesis 252, Séptima Época, agosto de 1976, p. 297.

*que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo....*¹²

Esto es, que para que el tributo sea proporcional, se debe atender a la particularidad de la economía de cada sujeto pasivo, por ejemplo, no pueden pagar la misma cantidad de impuestos un negocio local a una empresa multinacional.

“Fritz Neumark define el principio de proporcionalidad como el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.”¹³

Por lo anterior, el Estado para garantizar el derecho de proporcionalidad de los contribuyentes debe analizar no solo los ingresos de las personas físicas o morales para devengar el impuesto, a su vez, se deben considerar los gastos y, así, la aportación al gasto público dependiendo de las circunstancias personales y el caso concreto de los contribuyentes, se realiza de manera adecuada y conforme a derecho.

Sobre el principio de equidad, la SCJN se pronuncia:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

... este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez

¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, Jurisprudencia, Materia (s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Pleno, p. 22.

¹³ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.77.

implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa....¹⁴

Este principio parte de la hipótesis de que cualquier beneficio, obligación o requisito, que se establezca en la ley, debe ser aplicado de igual manera a contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídica, esto es, si a las personas físicas se les obliga a realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta, todas deben realizarlo sin excepción, únicamente tomando en cuenta su capacidad contributiva como ya se hizo mención en el principio de proporcionalidad.

“Dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada causante.”¹⁵

Finalmente, respecto del principio de destino al gasto público la SCJN se pronunció con la siguiente tesis:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

.... El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública

¹⁴Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, Jurisprudencia, Materia (s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Pleno, p. 35.

¹⁵Vizcaíno Arriola, Adolfo. Principios Constitucionales en Materia Fiscal. 1981. *JURIDICA Anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana* (Núm. 13) Recuperado de : <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/10890/9962>

específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida...a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.”¹⁶

Este principio trae aparejada una obligación sustancial para el Estado, toda vez que, los recursos que percibe por medio de las contribuciones deben verse reflejados dentro de la colectividad, y de igual forma, los contribuyentes deben tener acceso a la información en la cual se desglosen los egresos de manera general y específica del Estado para verificar que efectivamente se utilicen para el gasto público.

1.4 Nacimiento de la obligación

Se entiende que la obligación tributaria es “el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo de la relación con el sujeto activo de la misma, y en virtud del cual, el primero queda compelido a realizar una prestación a favor del segundo”¹⁷ Dicha prestación debe estar establecida en las leyes fiscales y los sujetos obligados encuadrar en la hipótesis señala.

Aunado a lo anterior, “las obligaciones tributarias pueden dividirse en: obligaciones de dar, de hacer, no hacer y tolerar. ”¹⁸ la primera y de mayor importancia por tratarse de un dar, Rodríguez Lobato la denomina “obligación fiscal sustantiva y las restantes se denominan como obligaciones fiscales formales.”¹⁹

“En opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte, los elementos anteriores forman parte de la obligación tributaria, a saber:

¹⁶ Informes, Informe 1969., Sala Auxiliar, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, abril de 1969, p. 25.

¹⁷ Ortega Maldonado Juan Manuel. Derecho Fiscal. 1ª ed. México: Porrúa, 2017. p. 66.

¹⁸ Ortega Maldonado Juan Manuel. Derecho Fiscal. 1ª ed. México: Porrúa, 2017. p. 66,67.

¹⁹ Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. México: Oxford, 2011. p. 109

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

Hacer. Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: prestar declaraciones, cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales, etcétera.

No hacer. El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas.

Tolerar. Implica no interferir en el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en esta no se requiere ejecución previa de la autoridad.”²⁰

De conformidad con el artículo 6 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan o nacen conforme se realizan las situaciones jurídicas o el hecho imponible que se especifica en las leyes fiscales vigentes.

Existen situaciones específicas del momento de causación de la obligación, dependiendo de la contribución, por ejemplo, “en los impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho generador en todos sus elementos, sin que exista otra norma que lo derogue total o parcialmente (exención). En los derechos, la obligación nace cuando la autoridad efectivamente presta el servicio o el particular efectivamente disfruta de los bienes de dominio público sujetos a la contribución. En las aportaciones de seguridad social, cuando se actualiza el hecho generador, mismo que en nuestro país puede ser el perfeccionamiento de una relación laboral. En las contribuciones de mejoras es la realización efectiva de la obra la que constituye el nacimiento de la obligación.”²¹

“El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición

²⁰ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.99

²¹ Domínguez Crespo César Augusto. Derecho Tributario, Tomo I Teoría General y Procedimientos. 1ª ed. México: Dofiscal, 2017. p. 177.

legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.”²²

Por lo anterior, el nacimiento de la obligación es piedra angular de la relación jurídica tributaria, ya que dependiendo del hecho imponible y de las especificaciones contenidas en las leyes fiscales se desprenden el tipo de obligación que se debe cumplir, pudiendo ser un dar, hacer, no hacer o tolerar, así mismo, el momento de la exigibilidad y los plazos para dar cumplimiento a la misma.

1.5 Formas de extinguir la obligación

La obligación en materia fiscal, así como en las diferentes ramas del derecho, se extingue con el cumplimiento del objeto de la misma, es decir, “una vez satisfecha la conducta debida: dar hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia”²³. No obstante, en nuestra materia de estudio existen formas de extinguir la obligación por disposición de la ley, que requieren un análisis detallado

1.5.1 Pago

El pago es el medio natural o por excelencia de extinguir la obligación fiscal, el artículo 2062 del Código Civil Federal define el pago como *la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido*.

Asimismo, en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, se exponen algunas de las particularidades para llevar a cabo el pago de la obligación, tales como los medios de pago autorizados por la autoridad tributaria que comprenden las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.

²² Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.104

²³ Ibídem. p.133

Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Para que un pago sea considerado como liso y llano se debe realizar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

De conformidad con el artículo 6º, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, “a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”

En la ley existe la figura del pago provisional, este se presenta “cuando el contribuyente en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte provisional del mismo, a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.”²⁴ El artículo 14 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél

²⁴ Ortega Maldonado Juan Manuel. Derecho Fiscal. 1ª ed. México: Porrúa, 2017. p. 70

al que corresponda el pago, así como las especificaciones que deben considerarse para llevar a cabo de manera correcta los pagos y el cálculo de los mismos.

Otra modalidad de pago existente en la ley, denominada pago a plazos, se describe dentro del artículo 66 del CFF y consiste en que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, debiendo cumplir además con los requisitos especificados dentro del mismo artículo.

Por otra parte, se presenta como un tema relacionado, que, aunque no es una forma para extinguir la obligación es de relevancia en el tema y utilizado en la práctica del derecho fiscal, el pago de lo indebido el cual tiene su fundamento en el artículo 22 del CFF primer párrafo al señalar que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. La devolución deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente.

1.5.2 Prescripción

En el Derecho Fiscal sólo existe la prescripción liberatoria, es decir, aquella que por el sólo transcurso del tiempo y de la satisfacción de ciertos requisitos, libera al deudor de la obligación principal o sustantiva. Como existen obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes, cuando estos tienen adeudos fiscales, como obligaciones a cargo de la Hacienda, cuando ésta debe devolver cantidades pagadas de más por los contribuyentes, existe la prescripción a favor de los dos.²⁵

La prescripción se define como la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. Está fundado en el artículo 146 del CFF que a la letra dice, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido

²⁵ *Ibíd.* p. 71, 72.

y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Además, la SCJN emitió la siguiente tesis respecto a la prescripción en los créditos fiscales:

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.

... para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente.²⁶

Tal y como se describe en la tesis anterior, para que la prescripción opere, se necesitan cumplir los requisitos establecidos en las leyes fiscales, como lo son una resolución firme y debidamente notificada para poder así determinar un crédito fiscal, si éste no está determinado por la autoridad, se estaría hablando de una caducidad, misma que se explica a continuación. No obstante, la determinación del crédito fiscal para poder

²⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, febrero de 2000, Tesis: 2a/J. 15/2000, Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Segunda Sala, p. 159.

ser exigible por la autoridad es el elemento esencial al hablar de una prescripción.

1.5.3 Caducidad

La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones.²⁷ El fundamento legal de esta figura tiene su origen en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende que el plazo en el que dichas facultades se extinguen es de 5 años. No obstante, el plazo se extenderá a 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

Se suspenderá el plazo cuando la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, se interponga algún recurso o juicio, o cuando el contribuyente cambie su domicilio fiscal sin dar aviso o dicho domicilio esté señalado de forma incorrecta y la autoridad no pueda iniciar el ejercicio de sus facultades.

1.5.4 Acreditamiento

Consiste en informar mediante una declaración a la autoridad que el impuesto causado puede disminuirse en parte o en su totalidad en razón de que previamente ya fue pagada la misma contribución.²⁸

Por ejemplo, el artículo 5 de la LISR permite a los residentes en México acreditar, contra el impuesto que conforme a la Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, es decir, se permite acreditar sobre la retención de las ganancias devengadas en otro país, siempre que se trate de ingresos por los que

²⁷ Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018. p.135

²⁸ Domínguez Crespo César Augusto. Derecho Tributario, Tomo I Teoría General y Procedimientos. 1ª ed. México: Dofiscal, 2017. p. 198

se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la LISR, esto para evitar una doble tributación, toda vez que, se cumplió ya con el pago del impuesto.

De igual forma, la SCJN se ha pronunciado al respecto mediante la siguiente tesis jurisprudencial:

RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.

A los conceptos...a fin de determinar la cantidad líquida que debe cubrirse, se les suele denominar "créditos", y a la acción de disminuirlos del concepto aludido se le conoce como "acreditamiento". Usualmente, los conceptos reconocidos como acreditables se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, el cual, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia-; también suelen utilizarse para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo -como cuando se permite el acreditamiento de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio-. Así, los créditos fiscales tienen como característica impactar en la mecánica del cálculo del gravamen tras la aplicación de la tasa; en tal virtud, reducen peso por peso el impuesto a pagar...²⁹

El artículo 152 de la LISR señala que, contra el impuesto anual calculado, se puede acreditar el importe de los pagos provisionales efectuados durante el año calendario, esto es, una vez que se realiza el cálculo del impuesto a pagar por el contribuyente, si mediante los pagos provisionales realizados durante el año cubre la totalidad del importe, el contribuyente puede avalar que el monto a pagar del impuesto ha quedado cubierto. A su vez, al acreditar el impuesto mediante los pagos provisionales, se extingue la obligación tributaria para pagar dicho impuesto.

²⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Libro II, Tomo 1, noviembre de 2011, Tesis: 1 a./J. 135/2011, Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Primera Sala, p. 160.

El acreditamiento en términos generales es entonces, el derecho que tiene el contribuyente para disminuir o cubrir la totalidad de una obligación adquirida, derivado de retenciones previas de la autoridad fiscal, tal es el caso de los pagos provisionales o la retención devengada de ganancias en un país extranjero con la finalidad de evitar una doble tributación.

1.5.5 Compensación

El artículo 2185 del Código Civil Federal indica que la compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y su efecto es extinguir las dos deudas la cantidad que importe la menor. Lo que en nuestra materia de estudio figura que el fisco o la autoridad fiscal y el contribuyente son recíprocamente deudores y acreedores.

Es decir, que el contribuyente deba pagar un determinado impuesto, pero tiene un saldo a favor por uno diverso o por retenciones efectuadas, por lo que puede solicitarse la compensación.³⁰

Derivado de lo anterior, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, establece que el contribuyente podrá optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Asimismo, la autoridad fiscal de oficio, podrá compensar las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir por cualquier concepto señalado en la ley, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa.

De esta manera, la obligación se extingue para ambas partes, el contribuyente, en su caso, de pagar el impuesto o crédito fiscal y el de la autoridad de retornar las cantidades indebidas, saldos a favor de conformidad con lo establecido en la ley.

³⁰ Domínguez Crespo César Augusto. Derecho Tributario, Tomo I Teoría General y Procedimientos. 1ª ed. México: Dofiscal, 2017. p. 204

Previo a la Reforma del año 2019, existía en nuestro sistema jurídico mexicano la figura de la compensación universal, plasmado en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, como forma de extinguir la obligación y a través de ésta los contribuyentes podían saldar cantidades que tuvieran a favor contra las que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **siempre que ambas derivaran de impuestos federales distintos de los causados**, es decir, si el contribuyente tuviere un saldo a favor de ISR al finalizar el ejercicio fiscal y a pagar Impuesto al Valor Agregado (IVA), éste podía compensar el saldo a pagar de IVA con el saldo a favor que obtuvo del ISR.

Sin embargo, en la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal de 2019, se elimina la compensación universal mediante el artículo 25 fracción VI el cual mencionaba que “Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación (CFF) y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, **siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.**”

Derivado de las nuevas disposiciones en el Ley de Ingresos, a su vez, se reformó el artículo 23 del CFF mediante un decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 9 de diciembre de 2019, entrando en vigor el 1 de enero de 2020, para quedar de la siguiente manera:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido

o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico”

1.5.6 Condonación

“La condonación o remisión de deuda se presenta cuando el acreedor, por un acto jurídico unilateral o por convenio con su deudor; renuncia a su derecho.”³¹

“Consiste en la figura jurídica por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas.”³²

El artículo 39 del CFF señala que debe ser el Ejecutivo Federal quien otorgue la condonación, de manera parcial o total, del pago de contribuciones y sus accesorios, siempre y cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Asimismo, con fundamento en el artículo 74 del mismo ordenamiento, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está facultada para condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

³¹ Ortega Maldonado Juan Manuel. Derecho Fiscal. 1ª ed. México: Porrúa, 2017. p. 71.

³² Vizcaína Arriola Adolfo. Derecho fiscal, 20ª ed. México: Themis, 2006.p. 563

De conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 en la regla 2.17.5, a continuación, se indican los supuestos por los que el contribuyente podrá solicitar la condonación de multas:

- I. Por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, determinadas e impuestas por las autoridades competentes.
- II. Impuestas o determinadas con motivo de la omisión de contribuciones de comercio exterior.
- III. Autodeterminadas por el contribuyente.
- IV. Por declarar pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas que al ser disminuidas en las declaraciones del ISR de ejercicios posteriores al revisado por la autoridad, den como consecuencia la presentación de declaraciones complementarias respectivas con pago del ISR omitido actualizado y sus accesorios.
- V. Impuestas a ejidatarios, comuneros, pequeños propietarios, colonos, nacionaleros; o tratándose de ejidos, cooperativas con actividades empresariales de agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, unión, mutualidad, organización de trabajadores o de empresas que pertenecen mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores, constituidas en los términos de las leyes mexicanas.
- VI. Por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago a contribuyentes que tributan en los Títulos II, III y IV de la Ley del ISR.
- VII. Por incumplimiento de obligaciones distintas a las de pago en materia de Comercio Exterior.

Aunado a lo anterior, el artículo 69-C del CFF indica que “cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción

de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.” Esto es, que si la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como pueden ser una revisión electrónica o revisión de gabinete, imponen una multa derivada de un supuesto incumplimiento u omisión y el contribuyente no está de acuerdo con la misma, tiene el derecho de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo.

Y conforme a lo señalado en el artículo 69-G del CFF, “el contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.”

Otro supuesto de condonación se establece en el artículo 146-B del CFF, establece que “tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores...”

No obstante, el 6 de marzo de 2020 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un D Decreto por el que se declara reformado el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de condonación de impuestos; quedando prohibida en la República la condonación de impuestos, sin embargo, aún no se llevan a cabo las modificaciones en las leyes secundarias ni reglamentos, toda vez que, de conformidad con el artículo segundo transitorio del mencionado decreto el Congreso de la Unión y las Legislaturas de las entidades Federativas cuentan con un plazo que no excederá de un año a partir de la entrada en vigor, siendo ésta el 7 de marzo de 2020, para realizar las modificaciones pertinentes, es decir, las modificaciones deberán estar plasmadas en las legislaciones a partir de marzo de 2021, por lo que es una disposición relativamente

novedosa y se estará a la espera de la armonización del marco jurídico aplicable, que hoy en septiembre de 2021 aún no se emite.

CAPÍTULO 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA: UNA VISIÓN GENERAL

El Impuesto Sobre la Renta es un tributo que grava los ingresos de las personas, ya sea físicas o morales, y que dichos ingresos generen un aumento en el haber patrimonial.

Dentro de la Ley de Ingresos de la Federación se puede observar que la recaudación por concepto del Impuesto Sobre la Renta representa el de mayor porcentaje respecto de los demás ingresos, por lo que es un tributo sumamente importante para el desarrollo del país.

“La Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento son las principales normas reguladoras de este tributo. El Código Fiscal de la Federación y su reglamento tiene una aplicación supletoria en esta materia.”¹

2.1 Elementos esenciales

Para un estudio completo del ISR, se necesita conocer sus elementos esenciales, los cuales constan de sujetos, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago de los cuales se dará una breve explicación a continuación y serán desarrollados ampliamente en los siguientes temas respecto de las personas físicas y morales.

2.1.1 Sujetos

El artículo 1º en sus tres fracciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales que reúnan alguna de las siguientes características:

- Sean residentes en México
- Tengan establecimiento permanente en el país
- Obtengan ingresos por fuente de riqueza

¹ Venegas Álvarez Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, D.F.: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 283.

“La residencia supone una vinculación jurídica con el Estado que otorga a la persona un estatuto personal en materia fiscal. Ésta será el lugar dentro de un territorio donde la persona ha elegido permanecer y al que la ley tributaria reconoce efectos como lugar de desarrollo de sus relaciones jurídico-tributarias.”²

En el artículo 9 del CFF se establecen quienes son residentes en México para efectos fiscales. Con base en la primera fracción del mencionado artículo, podemos señalar que las personas físicas consideradas residentes en el territorio nacional son las siguientes:

- Las que establezcan su casa habitación en México y si además cuentan con casa habitación en un país diferente, será considerado residente si en el territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

“Se entiende que en México la persona tendrá su centro de intereses vitales cuando más del 50% de los ingresos que reciba en el año calendario los obtenga de fuente de riqueza situada en México; es decir, que del total de ingresos que obtiene de México como de otros países, más del 50% provengan de fuentes gravadas en territorio nacional, o bien, de no ser así, cuando en México tenga el centro principal de sus actividades profesionales.”³

- Quienes tengan nacionalidad mexicana que sean funcionarios de Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en territorio extranjero.

Asimismo, en la fracción II se señala que serán considerados residentes en México las personas morales que tengan la administración principal del negocio en territorio nacional o su sede de dirección efectiva.

La figura jurídica de establecimiento permanente es de carácter internacional debido a la relación que existe de diversas jurisdicciones, es por ello que en el Modelo de

² Venegas Álvarez Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, D.F.: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p. 331.

³ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p. 6.

Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se define el concepto de establecimiento permanente de conformidad con la siguiente tesis de la SCJN:

“ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. SU CONCEPTO PARA EFECTOS FISCALES, DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 5o., NUMERALES 1 A 3, DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS.

...Así, el concepto, para efectos fiscales, es el estipulado en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)...en el numeral 1 de su artículo 5o. define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"; a su vez, sus numerales 2 y 3 prevén, respectivamente, que aquél comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.”⁴

Ahora bien, el artículo 2 de la LISR define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Tales como; las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 2, Tesis: I.4º. A.8 A (10ª.), Tesis Aislada, Materia (s): Administrativa, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 1920.

Continuando con la identificación de los sujetos del impuesto, nos encontramos con los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. El Doctor Arrijo Vizcaíno señala que por fuente de riqueza debemos entender el lugar donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

Lo anterior es aplicable cuando una persona que reside en un país extranjero, y que no tiene un establecimiento permanente en nuestro país, percibe ingresos en el territorio nacional. La autoridad no puede llevar un registro contable ni un historial fiscal de una persona cuya residencia esta fuera del país por lo que “pagan el Impuesto Sobre la Renta mediante retención y sobre ingresos brutos (sin deducciones).”⁵

2.1.2 Objeto

“Es objeto del impuesto la situación de hecho o jurídica que establecen las leyes fiscales, es la hipótesis normativa que genera la contribución.”⁶ Es decir, la suposición señalada en las leyes fiscales por la cual se recauda el impuesto, en este caso, los ingresos.

Como ya se expuso anteriormente, el objeto del ISR es gravar los ingresos de los contribuyentes que modifican positivamente su haber patrimonial, sin embargo, cabe destacar que en la ley no se encuentra explícita una definición de lo que es un ingreso, no obstante, en el artículo 16 de la LISR, se especifican clases de los mismos, como pueden ser ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo. “Entre los ingresos especiales que pueden ubicarse dentro

⁵ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p.241

⁶ Asprón Pelayo Juan Manuel. Impuesto sobre la renta de personas físicas (por enajenación y adquisición de inmuebles). Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016, p.7.

de los llamados *de otro tipo* sobrepasa el ajuste anual por inflación previsto en el artículo 44 de la LISR y que, básicamente, se obtiene de aplicar, al monto en que el saldo anual de las deudas sea mayor que el de los créditos, el factor de ajuste anual (el cual se calcula con base en los índices de inflación).⁷

Asimismo, la SCJN se ha pronunciado respecto del concepto de ingreso con la siguiente tesis aislada:

“INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria...⁸ Criterio con el que coincidimos .

2.1.3 Base

Se puede definir a la base como, la cantidad que, del resultado de una serie de operaciones establecidas en la ley, se le aplique el porcentaje del impuesto que corresponde conforme al ordenamiento jurídico.

la cantidad a la cual se le aplican una serie de operaciones aritméticas relacionadas, para la obtención de un resultado fiscal al cual se le aplica la tasa o tarifa del impuesto.

RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA.

⁷ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 242

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, junio de 1997, Tomo V, Tesis: P.XCIX/97, Tesis Aislada, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Pleno, p. 159.

El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos... En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, ... y b) aditivas -acumulación de ingresos... y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todas ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante.⁹

Para simplificar lo anterior podríamos decir que, la base del ISR está compuesta de distintos elementos que vinculados entre sí dan como resultado la obligación tributaria con la cual debe cumplir el contribuyente. Estos elementos se encuentran estipulados en las leyes fiscales y su aplicación deriva del hecho imponible en el que se encuentre el contribuyente. Cabe mencionar que, si bien existe una fórmula para el cálculo del impuesto, que son los impuestos acumulables menos las deducciones autorizadas, los demás elementos a considerar para la misma varían dependiendo de si es persona física o moral y de la actividad que estos realicen.

De conformidad con el artículo 9 de la LISR, la base del impuesto sobre la renta se calcula de la siguiente manera:

Ingresos Acumulables – Deducciones autorizadas – PTU (participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, de haberlas.)
= Utilidad Fiscal

Utilidad Fiscal – Pérdidas fiscales (de haberlas) = Resultado Fiscal, al cual se le aplica la tasa que indique la ley para obtener el impuesto a pagar.

Así pues, el artículo 102 de la ley del ISR señala que los impuestos se consideran acumulables en el momento en que son efectivamente percibidos. En este sentido,

⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, mayo de 2009, Tomo XXIX, Tesis: 1ª. LXVII/2009, Tesis Aislada, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Primera Sala, p. 92.

el artículo 17 de la misma ley establece “en qué momento deben los contribuyentes considerar percibido el ingreso,”¹⁰ de la siguiente manera:

- a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Por consiguiente, se entiende “por deducción o deducibles para efectos de la LISR aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga. Al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador considera que intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente.”¹¹

Éstas deducciones están señaladas en la ley y varían dependiendo de la persona y la actividad que realice el contribuyente, se desglosarán en los temas de personas físicas y morales.

Ahora bien, la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), tiene su fundamento jurídico en el artículo 123, apartado A, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el ya mencionado artículo 9º de la LISR, de los cuales se deriva que los trabajadores de una empresa tienen derecho a un porcentaje de las ganancias adquiridas, y las utilidades que éstos reciben se restan de igual forma a los ingresos acumulables de los contribuyentes.

Por último, la pérdida fiscal de conformidad con el artículo 57 de la LISR se obtiene cuando del resultado de restar los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas, estas últimas sean mayores que los ingresos. Asimismo, ésta pérdida puede ser disminuida de la utilidad fiscal en los siguientes 10 ejercicios hasta

¹⁰ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p. 27.

¹¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 8ª ed., México, Porrúa, 1995, tomo D-H, p. 849.

agotarla y cuando el contribuyente no disminuya la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, éste perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

2.1.4 Tasa o Tarifa

La tasa es un porcentaje establecido en la ley, en caso de las personas morales del 30%, y que se aplica al resultado fiscal para determinar el monto total con el que debe cumplir el contribuyente.

Para las personas físicas se aplica una tarifa, esto es un agrupamiento ordenado de tasas, dependiendo del límite inferior y superior en que se encuentre la base, se aplica el porcentaje de tasa correspondiente, siendo la máxima de 35%. Lo anterior con base en la siguiente tabla que se encuentra en el artículo 152 de la LISR:

TARIFA ANUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Asimismo, se aplica una tarifa en el caso del artículo 96 de la LISR, del cual se emana que aquellos contribuyentes que realicen pagos derivados de una relación de trabajo están obligados a realizar retenciones y enteros mensuales con carácter

de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, exceptuando de retención a aquellos trabajadores que perciban durante el mes un salario mínimo.

Dicha retención, se calcula de la totalidad de ingresos en un mes, con base en la siguiente tabla:

TARIFA MENSUAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4.210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7.399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8.601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10.298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

Continuando con lo referente a las tarifas, una diferente se ubica en el artículo 111 de la LISR, en la cual las personas físicas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal (RIF), que será explicado más adelante, determinan el monto del impuesto considerando los ingresos efectivamente cobrados, así como las deducciones de gastos efectivamente realizadas en el ejercicio y aplican la siguiente:

TARIFA BIMESTRAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%

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%

Uno de los beneficios de estar incorporados al RIF es que después del cálculo del impuesto previamente mencionado, se aplica una disminución de conformidad con los años que el contribuyente tenga tributando en dicho régimen, tal como se señala en la siguiente:

2.1.5 Época de Pago

La época de pago se refiere al plazo que se señale en la normatividad fiscal para que el contribuyente cumpla con la obligación.

De conformidad con el artículo 9 de la LISR el impuesto se debe pagar mediante declaración dentro de los 3 meses siguientes a la fecha en que concluya el ejercicio fiscal. Este ejercicio inicia, según el artículo 11 del CFF, el 1 de enero y concluye el

31 de diciembre, por lo que la declaración debe presentarse a más tardar el mes de marzo siguiente al ejercicio fiscal, en caso de personas morales.

Derivado del artículo 150 de la LISR, en el caso de las personas físicas, deben presentar su declaración en el mes de abril siguiente al ejercicio fiscal que se reporta.

Cabe mencionar que los contribuyentes de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligado a realizar pagos provisionales cada mes a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

2.2 De las personas Físicas

El Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la renta, está dirigido a los contribuyentes que tributen como persona física, entendiendo a éstas como individuos con capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones; y sean residentes en México o en caso de ser residentes en el extranjero, cuenten con un establecimiento permanente en el país.

Dicho Título denominado “de las personas físicas” se divide en once capítulos según el tipo de ingreso que perciba el contribuyente, además, dedica los últimos dos capítulos a los requisitos de las deducciones y la declaración anual respectivamente.

El artículo 90 con el que iniciamos el Título IV, señala que son sujetos de la obligación las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, bienes, crédito, servicios. También están obligado al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes a través de un establecimiento permanente.

Ahora bien, se explicó anteriormente la residencia para efectos fiscales, así como los ingresos, sin embargo, cabe aclarar qué es una actividad empresarial, toda vez

que en la ley no hay una definición precisa del concepto, no obstante, las actividades que son consideradas como empresariales se enlistan en las fracciones del artículo 16 del CFF:

- I. Comerciales.
Por exclusión, son las actividades que no se señalan en las fracciones posteriores, sin embargo, en el artículo 75 del Código de Comercio se enumeran actos considerados de comercio como adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, entre otros.
- II. Industriales.
Dedicadas a la extracción, conservación o transformación de materias primas.
- III. Agrícolas.
Comprenden la siembra, cultivo, cosecha y primera enajenación de los productos obtenidos.
- IV. Ganaderas.
Consiste en cría y engorda de ganado, aves, animales, y primera enajenación de los productos.
- V. Pesqueras.
Incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos.
- VI. Silvícolas.
Consisten en cultivo de bosques o montes, cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos.

De igual forma el artículo señala que se considera empresa a la persona física o moral que realice las actividades descritas, de forma directa o a través de fideicomisos o por conducto de terceros. Es importante destacar que se habla de actividad empresarial sin importar si son personas físicas y/o morales

2.2.1 Elementos generales del Título IV

De conformidad con el artículo 91 de la LISR las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal, éste se suscita cuando el contribuyente durante un ejercicio fiscal, el monto de sus erogaciones es mayor al monto de sus ingresos declarados o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

“En otras palabras, si se comprueba que una persona física realiza gastos mayores a sus ingresos declarados y no puede explicar la discrepancia (después de que las autoridades fiscales le dieron a conocer la existencia de esa diferencia), los montos adicionales a los declarados se consideran ingresos.”¹²

El procedimiento se llevará a cabo de la siguiente manera:

1. La autoridad notifica al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que utilizó para conocerlas, le medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.
2. El contribuyente contará con un plazo de 20 días para informar por escrito las autoridades fiscales, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente.
3. De acreditarse la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de la misma ley.

Es preciso tener presente que éste procedimiento establecido en la LISR, puede tener como consecuencia la realización de un hecho constitutivo de delito, toda vez que, en el artículo 109 del CFF, se equipara con el delito de defraudación fiscal cuando el contribuyente realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los

¹²Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 287

ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia.

Por otra parte, se encuentran en la normatividad fiscal ingresos que se consideran exentos, es decir, que el contribuyente no pagará el Impuesto Sobre la Renta, mismos que se detallan en el artículo 93 de la LISR de la siguiente manera:

1. Prestaciones distintas al salario, así como remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario que reciban los trabajadores del salario mínimo general, hasta el límite establecido en las leyes laborales. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso, sin exceder el límite previsto en la ley laboral.
2. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan conforme a la ley, por contratos colectivos o contratos ley.
3. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias, u otras formas de retiro; en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.
4. Reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.
5. Prestaciones de seguridad social otorgadas por instituciones públicas.
6. Prestaciones de previsión social de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.
7. Entrega de aportaciones a INFONAVIT o institutos de seguridad social, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad.
8. Ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad.
9. Cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
10. Ingresos derivados de una separación de una relación laboral, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta por

el equivalente a 90 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio.

11. Gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año hasta el equivalente del salario mínimo general elevado a 30 días; así como primas vacacionales durante un año hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general.
12. Remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros cuando sean, siempre que exista reciprocidad, agentes diplomáticos, agentes consulares, empleados de embajadas y consulados, miembros de delegaciones oficiales, miembros de delegaciones científicas y humanitarias, los representantes de organismos internacionales con sede en México cuando lo establezcan los tratados.
13. Viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se cuente con comprobantes fiscales correspondientes.
14. Provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley.
15. Derivados de la enajenación de casa habitación del contribuyente, siempre que no exceda de 700 mil unidades de inversión y se formalice ante fedatario público. Será aplicable siempre que, durante los 3 años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación, el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista.
Enajenación de bienes muebles, distintos de las acciones, partes sociales, títulos valor e inversiones del contribuyente, cuando en un año no exceda de 3 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
16. Intereses pagados por instituciones de crédito, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, proveniente de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales del área geográfica de la Ciudad de México, elevados al año.
17. Cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o beneficiarios siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de

activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de 60 años, y haber transcurrido 5 años desde la fecha de contratación y el momento del pago de la indemnización. Tampoco se pagará el impuesto por las cantidades que paguen las instituciones de seguros tratándose de contratos de seguros de vida, siempre que los beneficios de dichos seguros se entreguen por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad para laborar.

18. Por herencia o legado.

19. Donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges, descendientes de sus ascendientes en línea recta.
- b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta.
- c) Demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año calendario no exceda de 3 veces el salario mínimo general elevado al año, del área geográfica del contribuyente.

20. Premios de concurso científico, artístico o literario, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.

21. Indemnizaciones por daños que no excedan al valor de mercado del bien de que se trate.

22. Por concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios.

23. Derivados de enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros.

24. Por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que éstos destinen para su enajenación al público y el creado expida un comprobante fiscal respectivo, quedarán exentos hasta el equivalente de 20 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

La exención anterior no se aplicará:

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

Por otro lado, las deducciones de las personas físicas y los requisitos para las mismas dependen del tipo de ingreso que reciban, no obstante, podemos encontrar en la ley las llamadas deducciones personales que el contribuyente puede tomar como deducción adicional a las correspondientes por cada tipo de ingreso. Incluso, la SCJN se ha pronunciado sobre las deducciones personales en la siguiente tesis jurisprudencial:

RENTA. LAS DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, TIENEN EL CARÁCTER DE NO ESTRUCTURALES.

...La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha clasificado como no estructurales a las erogaciones que no se vinculan con la producción u obtención del objeto del impuesto...pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. En ese orden de ideas, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo"...guardan el carácter de no estructurales, pues aun cuando ocasionen un impacto económico en el contribuyente, se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos

*diversos y contingentes, toda vez que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo, debido a que no tienen incidencia para obtener los ingresos objeto del gravamen.*¹³

En síntesis, las deducciones personales tienen el carácter de no estructuradas dado que son gastos personales, no habituales que no tiene relación con la actividad económica o comercial que desempeñan los contribuyentes. Dichas deducciones las podemos encontrar en el artículo 151 de la LISR y son las siguientes:

- Pagos por honorarios médicos, dentales y por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Los donativos no onerosos ni remunerativos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en las leyes fiscales.
- Intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que monto total no exceda de 750 mil unidades de inversión.
- Aportaciones complementarias de retiro, cuentas de planes personales de retiro, así como aportaciones voluntarias. Hasta el monto de 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en un ejercicio, sin exceder el

¹³ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 40, Tomo II, marzo de 2017, Tesis: 2a./J. 26/2017 (10ª), Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Décima Época, Segunda Sala, p. 824

equivalente a 5 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año.

- Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes.
- Gastos destinados a transportación escolar de los descendientes en línea recta.

Así pues, las deducciones señaladas, solo las podrán realizar los contribuyentes hasta por la cantidad que resulte menor entre 5 salarios mínimos generales elevados al año, o del 15% del total de sus ingresos, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto, exceptuando a las donaciones que deben cumplir con otro tipo de requisitos, como la deducción de una cantidad que no exceda del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el presente artículo. Asimismo, cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder del 4% de los ingresos acumulables a que se refiere este párrafo.

2.2.2 Tipos de Ingresos

Salarios y Asimilados

El primer capítulo del Título IV de la LISR que inicia con el artículo 94 se denomina “De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado” y nos expone los ingresos que obtienen las personas físicas derivados de una relación laboral incluyendo la PTU, salarios, prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral; y de conformidad con el artículo 166 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, el importe de las becas otorgadas a personas que hubieren asumido la obligación de

prestar servicios a quien otorga la beca, así como la ayuda o compensación para renta de casa, transporte o cualquier otro concepto que se entregue en dinero o en bienes, sin importar el nombre con el cual se les designe.

Asimismo, existen ingresos que se asimilan a salarios y son los siguientes:

1. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por funcionarios y trabajadores de la Federación, entidades federativas y municipios, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
2. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como anticipos de sociedades y asociaciones civiles.
3. Honorarios de a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole. Honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
4. Honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, llevadas a cabo en instalaciones de este último.
Cuando los ingresos percibidos por el prestatario representen más de 50% del total de los ingresos, en el año calendario inmediato anterior.
5. Honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de físicas con actividades empresariales, cuando comuniquen al prestatario que optan pagar el impuesto conforme a salarios.
6. Ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes.

Por otra parte, “las personas que hagan pagos por concepto de salarios (patrones) están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Estos pagos se calculan de acuerdo con la tarifa incluida en el artículo 96 de la LISR. Estas retenciones se enterarán a más tardar el 17 de cada uno de los meses del año calendario siguientes

al mes en que se pagó el salario.”¹⁴ No se efectuarán retenciones a las personas que en el mes únicamente perciban el salario mínimo general.

En el artículo decimo transitorio de la LISR surge la figura jurídica del subsidio para el empleo, que es un derecho aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos

Subsidio para el empleo mensual

Límite Inferior	Límite Superior	Subsidio para el Empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	1,978.70	406.83
1,978.71	2,653.38	359.84
2,653.39	3,472.84	343.60
3,472.85	3,537.87	310.29
3,537.88	4,446.15	298.44
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

por salarios en términos del primer párrafo y la primera fracción del artículo 94, “con el propósito de que el impuesto sobre la renta causado se vea reducido.”¹⁵ El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente tabla:

Posteriormente, se determina el impuesto a retener por parte del patrón aplicando la tarifa señalada en el artículo 96 y al resultado se resta la cantidad correspondiente del subsidio para el empleo. En el caso de que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que el subsidio para el empleo mensual, el retenedor (patrón) deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga, de igual forma, el retenedor

¹⁴ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 298.

¹⁵ Venegas Álvarez Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, D.F.: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007. p. 292.

podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes.

En cuanto a las obligaciones de los contribuyentes que reciben ingresos por salarios y de los patrones o retenedores, en los artículos 98 y 99 se establecen sus obligaciones respectivamente.

El contribuyente tiene la obligación de proporcionar datos necesarios para su inscripción en el RFC o bien su clave de registro al retenedor, comunicar si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente, presentar declaración anual solo en los siguientes casos:

1. Obtengan ingresos acumulables distintos al capítulo de salarios.
2. Se comunique por escrito al retenedor que se presentara declaración anual.
3. Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre o si hubiere prestado servicios a 2 o más empleadores simultáneamente.
4. Obtengan ingresos de fuente de riqueza en el extranjero o de personas no obligadas a efectuar retenciones.
5. Cuando obtengan ingresos anuales por concepto a que se refiere el capítulo, que excedan de \$400,000.00.

De la misma manera, los patrones tienen la obligación de efectuar retenciones, calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por conceptos a que se refiere el capítulo de salarios, cerciorarse que las personas que contraten para prestar servicios subordinados estén inscritas en el RFC, de no estarlo, solicitar que les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas o bien les proporcionen su clave del registro, entre otros.

Actividad Empresarial

El siguiente tipo de ingreso deriva del capítulo II denominado “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales” y los contribuyentes al pago del impuesto son los que perciban ingresos derivados de la realización de actividades

empresariales o de la prestación de servicios profesionales cuyos ingresos no estén considerados en el capítulo de salarios.

“También deben tributar en este régimen fiscal, las personas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.”¹⁶

El artículo 101 de la LISR determina qué se considera como ingreso acumulable para el presente capítulo que son, entre otros, los siguientes:

- a) Cantidades que se recuperen por seguros, fianzas, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.
- b) Enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- c) Obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.
- d) Explotación de derechos de autor.
- e) Intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.
- f) Ingresos obtenidos por los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, así como los promotores de valores y de Afores.
- g) Ganancia derivada de la enajenación de activos afectos a la actividad.

De conformidad con el artículo 102 del mismo ordenamiento, se van a considerar como acumulables los ingresos, en el momento en que seas efectivamente percibidos, esto es, cuando se reciban en efectivo, bienes o en servicios, aun aquellos correspondientes a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto.

El contribuyente cuenta con las deducciones autorizadas que se indican en el artículo 103 de la LISR las cuales constan de:

- Devoluciones, descuentos o bonificaciones.
- Adquisición de mercancías y materias primas

¹⁶ Pérez Chávez, Fol Olgúin. Estudio del impuesto sobre la renta: personas físicas. Cuarta edición. Ciudad de México: Tax Editores Unidos, 2019. p.4.

- Gastos
- Inversiones
- Intereses pagados
- Cuotas al IMSS
- Pagos por impuesto local

Y deben cumplir, además, con los requisitos establecidos en el artículo 105 conforme al tipo de deducción que se trate.

Ahora bien, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel que corresponde el pago. Tomando como base la tarifa del artículo 96 de la LISR.

Siguiendo con las disposiciones del artículo 106 de la misma ley, las personas morales deberán retener a los contribuyentes que les presten sus servicios profesionales, 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 impuesto retenido será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales.

Derivado de la revolución tecnológica en la que nos encontramos en la actualidad, surgen nuevas e innovadoras formas de realizar actividades económicas, prestar servicios, enajenar bienes, etc. Por medio de Internet y las diversas plataformas digitales que existen y van surgiendo día con día, es por esto que, conforme el proceso evolutivo del Derecho, surgen normas que se van adaptando a los problemas sociales de la actualidad.

Aunado a lo anterior, el 9 de diciembre de 2019 se publicó en el DOF un decreto mediante el cual se adicionaron y reformaron artículos de la LISR, siendo uno de estos el artículo 113-A, el cual da inicio a la Sección III, del Capítulo de ingresos por actividades empresariales y profesionales del Título IV, y se denomina “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.”

Esta sección nos menciona que también están obligados al pago del impuesto sobre la renta, las personas físicas que enajenen bienes o resten servicios a través de internet. Dicho impuesto, se pagará mediante retención que efectuarán las personas morales, ya sea nacionales o extranjeras, que proporcionen de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, tal es el caso de Uber, Amazon, Spotify, Airbnb, entre otras.

Arrendamiento

Este tipo de ingreso se especifica en la ley a partir del artículo 114 de la LISR y son considerados ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, así como los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Cabe destacar que “a los contribuyentes con ingresos por arrendamiento se les otorga la oportunidad de aplicar lo que se conoce como *deducción ciega*, que consiste en optar por deducir el 35% de los ingresos en sustitución de las otras deducciones (excepto el predial, que puede deducirse de manera adicional)”¹⁷.

De conformidad con el artículo 116 de la LISR, los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por arrendamiento y que los mismos no excedan de 10 salarios mínimos elevados al mes, podrán efectuar pagos provisionales de manera trimestral.

Enajenación de bienes

El primer párrafo del artículo 119 de la LISR, nos indica que se consideraran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven del Código Fiscal de la Federación, así pues, estos ingresos vienen señalados en el artículo 14 del mismo ordenamiento y constan principalmente de la transmisión de propiedad, adjudicaciones, aportaciones a una sociedad o asociación, derivados de

¹⁷ Alil Álvarez Alcalá. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 303

arrendamiento financiero, realizados mediante fideicomiso, cesión de derechos sobre bienes afectados a fideicomisos.

Asimismo, de acuerdo a lo señalado en el artículo 126 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles efectuarán un pago provisional por cada operación.

Adquisición de bienes.

Son ingresos por adquisición de bienes: la donación, los tesoros, la adquisición por prescripción, las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario; de conformidad con el artículo 130 de la LISR.

Intereses

Dentro del artículo 133 de la LISR, se consideran ingresos por intereses los establecidos en el artículo 8º de la misma ley, mismo que a letra menciona que se consideran intereses, cualquiera que sea el nombre con que se designe, a los rendimientos de créditos de cualquier clase.

Premios

Este tipo de ingreso lo podemos encontrar en la LISR dentro del artículo 137 y quedan comprendidos dentro del mismo, la obtención de premios que deriven de la celebración de loterías, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase que estén legalmente autorizados.

El impuesto será retenido por las personas que hagan los pagos y no hay que realizar pagos provisionales.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

Dividendos

El Capítulo VIII del estudiado Título IV de la LISR, se denomina “de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales”, e inicia con el artículo 140 cuyo contenido menciona que las personas físicas deberán considerar como ingresos acumulables los percibidos por dividendos o utilidades, mismos que podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades.

No obstante, las personas físicas están sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales, quienes son las obligadas a retener el impuesto y enterarlo conjuntamente con el pago provisional que corresponda.

También son considerados como dividendos o utilidades distribuidos los siguientes:

- Préstamos a socios o accionistas
- Erogaciones que no sean deducibles conforme a la LISR y beneficien a los accionistas de las personas morales.
- Omisiones de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas
- Utilidad fiscal determinada por las autoridades fiscales

El capítulo IX del título IV de la ley enumera diversos tipos de ingresos, distintos a los estudiados con posterioridad y se conforman, entre otros, por:

1. Importe de dudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
2. Ganancia cambiara y los intereses distintos a los regulados en el capítulo de intereses.
3. Ingresos que perciban por derechos de autor personas distintas a este.
4. Provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras.
5. Provenientes de regalías.
6. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

De igual forma, aquellos contribuyentes que obtenga ingresos de ganancias cambiarias o intereses, en términos del artículo 144 de la LISR, efectuaran pagos provisionales de manera semestral, enterándose en los meses de julio y enero del año siguiente, tomando como base la tarifa del artículo 96 de la misma ley.

“En el resto de los casos los pagos provisionales son mensuales (si se trata de ingresos periódicos); si son ingresos esporádicos, dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.”¹⁸

2.2.3 Régimen de Incorporación Fiscal

Los contribuyentes en México para un mejor desarrollo de su actividad y cumplimiento de obligaciones deben incorporarse a un régimen fiscal dependiendo de la actividad económica que realicen, mismos que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la renta y además cuentan con obligaciones y beneficios particulares dependiendo de la actividad económica que lleve a cabo el contribuyente.

El 11 de diciembre del año 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto por medio del cual se llevaría a cabo una reforma en materia fiscal que iniciaría su vigencia a partir del 1 de enero de 2014, y de la cual derivó el llamado “Régimen de Incorporación de Fiscal”(RIF) dirigido a personas físicas con ingresos por actividad empresarial y prestación de servicios que no contaran con un título profesional y que, según la exposición de motivos de la reforma, pretendía disminuir el trabajo informal y aumentar la recaudación entre las personas físicas.

Así pues, el artículo 111 de la LISR señala que las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales enajenen bienes o presten servicio por los que no se requiera para su realización un título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta mediante el RIF, siempre que los ingresos no excedan de la cantidad de dos millones de pesos.

¹⁸ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 310

Los contribuyentes deberán enterar y calcular el impuesto mediante declaración de forma bimestral a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente. Y solo podrán tributar por este régimen por un lapso de máximo 10 años consecutivos, una vez terminando este periodo deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Siguiendo con lo señalad en el artículo 111, para determinar el impuesto, los contribuyentes deben considerar los ingresos efectivamente cobrados y deducir los gastos efectivamente realizados en el ejercicio. Como se estudió previamente en el apartado de tarifas, este régimen cuenta con tarifas distintivas para el cálculo del impuesto utilizando la correspondiente a la utilidad fiscal, del impuesto que se determine se podrá disminuir paulatinamente a lo largo de los siguientes 10 años, empezando con un 100% y hasta llegar al 10%.

2.3 De las personas morales

El Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se dedica al estudio de las personas morales, mismas que la ley señala en su artículo séptimo como; las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

El impuesto para las personas morales se aplica de forma general de la siguiente manera:

Ingresos acumulables – deducciones autorizadas = Utilidad Fiscal

A la utilidad fiscal de existir, se disminuyen las pérdidas fiscales, así como la PTU. Y finalmente al resultado fiscal se aplica la tasa del 30%.

“Para este afecto habrá que considerar, cuáles son los ingresos que la ley estima como acumulables, o sea, que deberá sumar el contribuyente, así como los gastos

que podrá deducir, pues no todos los ingresos ni todos los gastos son acumulables ni deducibles, respectivamente, solo siendo acumulables los que la ley así señala y deducibles los que la propia ley autoriza.”¹⁹

Ahora bien, a la diferencia que resulta cuando las deducciones autorizadas del contribuyente resulten mayores a los ingresos acumulables, se le denomina pérdida fiscal, de conformidad con el artículo 57 de la LISR. Por ejemplo, si tenemos una pérdida de 2 millones de pesos y en el ejercicio siguiente nos da como resultado una utilidad fiscal de 3 millones, podemos aplicar los 2 millones de pérdidas para que la base del impuesto quede en 1 millón y sobre ésta aplicar la tasa del 30%.

Esta pérdida fiscal se puede aplicar hasta agotarla por un lapso de 10 años, es decir, se amortiza con los ejercicios posteriores y, además, se debe realizar la actualización como lo señala la ley. Cabe destacar que, cuando el contribuyente no aplique la disminución de la pérdida fiscal en un ejercicio pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

2.3.1 Ingresos

Como ya sabemos, un ingreso en una modificación positiva en el haber patrimonial del contribuyente y que estas modificaciones sean susceptibles de valoración pecuniaria.

Para efectos de las personas morales y de conformidad con el artículo 16 de la LISR, éstas deberán acumular la totalidad de sus ingresos; es preciso destacar que el término acumular se refiere a la suma de los ingresos por los que se debe pagar el impuesto. “En otras palabras, se entenderá como ingreso cualquiera que obtenga una persona moral independientemente de la fuente de que proceda, ya sea que este ingreso se perciba en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo”²⁰.

¹⁹ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p. 38.

²⁰ Ibid. p. 40.

Paralelamente a lo ya mencionado, dentro del artículo 16 también se señalan los conceptos que no son considerados como ingresos para el contribuyente, tales como:

- Aumento de capital.
- Pago de la pérdida de accionistas.
- Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar el método de participación para valorar sus acciones.
- Los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.
- Apoyos económicos que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las Entidades Federativas.
- Los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.
- En caso de establecimiento permanente, las remesas que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

2.3.2 Deducciones

Para obtener la base del impuesto y así cumplir con las obligaciones fiscales es necesario conocer, además de los ingresos acumulables, cuáles son las deducciones que autoriza la ley, éstas y sus requerimientos están contempladas de los artículos 25 al 28 de la LISR.

A continuación, se exponen de manera enunciativa las deducciones establecidas en el artículo 25:

- I. Devoluciones, descuentos y bonificaciones.
Siendo bajo este supuesto las devoluciones aquellas que le brindan a los contribuyentes y los descuentos y bonificaciones los que el contribuyente otorga.
- II. Costo de lo vendido.

Se refiere a que “la mercancía que se adquiere para su posterior venta no puede deducirse al momento de su adquisición. La deducción de dicha mercancía ocurre hasta el momento en que el contribuyente la enajene.”²¹

III. Gastos.

Que de conformidad con el artículo 27 de la misma ley, cumplan con el requisito de ser estrictamente indispensables, al respecto, la corte se ha pronunciado de la siguiente manera:

DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

*... “Cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son **aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social...**”²²*

IV. Inversiones.

Las inversiones pueden definirse de conformidad con la SCJN como “la utilización de un bien para emplearlo en el tráfico económico-jurídico con el ánimo de obtener un beneficio.”²³ Es decir, se trata de un bien que derivado de su empleabilidad dentro del comercio, proporcione ganancias al contribuyente para su actividad económica.

²¹ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015, p. 246

²² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, febrero de 2007, Tesis: 1a. XXX/2007, Tesis Aislada, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Primera Sala, p. 637.

²³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, agosto de 2003, Tesis: 2a./J. 66/2003, Jurisprudencia, Materia (s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Segunda Sala, p. 310.

Asimismo, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones de periodos preoperativos, mismo que se desarrollan a continuación de conformidad con el artículo 32 de la LISR.

Un activo fijo es “el conjunto de bienes tangibles que utilizan los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo.” De igual forma la Corte se ha pronunciado al respecto con el siguiente criterio:

RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

“...las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales...”²⁴

Esto es que, un activo fijo va a incidir no solo en el ejercicio en el que fue adquirido si no que dependiendo de lo establecido en la ley se deduce cierta cantidad de manera progresiva y pierde su valor por el uso o el transcurso del tiempo.

Los gastos diferidos son los activos intangibles, “bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. Los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.”

²⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, febrero de 2004, Tesis: 2a./J. 11/2004, Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Segunda Sala, p. 229.

Los cargos diferidos a diferencia de los gastos, obtienen un beneficio por un periodo ilimitado que dependerá el tiempo de operación de la persona moral, y no incluyen lo relativo a explotación de bienes de dominio público o prestación de un servicio público concesionado.

Finalmente, las erogaciones en periodos preoperativos constan de la investigación y el desarrollo, el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio, esto es, todo lo relacionado previo a la constitución de la persona moral, siempre que estos gastos se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios.

Aunado a lo anterior, la ley prevé los porcentajes máximos que podrá deducir la persona moral dependiendo del tipo de inversión, mismos que se encuentran dentro de los artículos 33, 34, 35 y 36 de la LISR.

pon viñeta si no parece que solo copiaste y pegaste la ley Créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

Respecto a este tipo de deducciones el artículo 37 de la ley precisa como debe proceder el contribuyente en caso de pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor como podrían ser, un incendio, derrumbe o inundación del lugar donde se almacenaba la mercancía, provocando el daño ya sea en la mercancía o en el lugar de resguardo.

En caso de los créditos incobrables se debe seguir lo establecido en el artículo 27 fracción XV, el cual señala que para hacer deducibles las pérdidas por créditos incobrables se debe consumir el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

V. Cuotas al IMSS.

Se refiere a l derecho que tienen los patrones de deducir las cuotas que éstos pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social, excepto la cuota obrera.

VI. Intereses.

Se entiende por interés, de conformidad con el artículo 8 de la ley, los rendimientos de crédito de cualquier clase, contraprestaciones, primas, premios y utilidades de algunas operaciones, operaciones de factoraje financiero, contratos de arrendamiento financiero, ganancia o pérdida cambiaria devengada y también se le da el tratamiento de inversiones a la ganancia proveniente de acciones o sociedades de inversiones en instrumentos de deuda.

Tratándose de intereses devengados, el artículo 27 en su fracción VII menciona los requisitos para poder realizar la deducción y los casos en los que opera. Tal como en el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, que éstos se hayan invertido en los fines de negocio.

VII. Ajuste Anual por Inflación.

El ajuste anual por inflación comprende la determinación del saldo promedio de créditos y de deudas en el mismo ejercicio que tengan las personas morales, si el promedio de deudas contraídas es inferior a los créditos otorgados estamos bajo el supuesto de un ajuste anual por inflación deducible, toda vez que, “por tener exceso en créditos, la inflación corre en contra del contribuyente y por lo tanto tendrá una desventaja financiera.”²⁵

VIII. Anticipos y rendimientos.

Consiste en que los anticipos o rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de promoción, así como las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros serán deducibles. Esto en relación al artículo 94 de la LISR que, en su segunda fracción enuncia como asimilados a salarios estos rendimientos y anticipos.

IX. Aportaciones a fondos de pensiones o jubilaciones.

El monto de la deducción no deberá ser mayor al 47%, excepto cuando las prestaciones otorgadas en favor de los trabajadores sean iguales o aumenten respecto del ejercicio inmediato anterior, podrán deducirse hasta por un 53%.

²⁵ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p. 51.

Ahora bien, para poder efectuar de manera correcta las deducciones y realizar el cálculo del impuesto, la ley señala en su artículo 27 los requisitos que deben reunir, tales como:

- Ser estrictamente indispensable para la actividad del contribuyente, con excepción de donativos no onerosos ni remunerativos.

Cabe mencionar que el monto total de los donativos que se pueden deducir son hasta un 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio inmediato anterior, asimismo, el contribuyente debe realizar estas aportaciones a donatarias autorizadas que prevé el Servicio de Administración Tributaria mediante el DOF y su página electrónica.

Al respecto, la Corte se pronuncia al respecto en la siguiente Jurisprudencia:

“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente...b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no

reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.”²⁶

En resumen, las donaciones no forman parte de los ingresos del contribuyente o no necesariamente están vinculadas a la actividad preponderante, ni se encuentra en el apartado de deducciones autorizadas, sin embargo, la norma permite la deducción de una parte, toda vez que tienen la finalidad de cumplir con causas sociales, por ejemplo, las donaciones a instituciones de enseñanza o fundaciones dedicadas al cuidado y preservación del medio ambiente.

- Contar con comprobante fiscal, y los pagos que excedan de 2,000 pesos se efectúen mediante transferencia electrónica.
- Deben estar registradas en la contabilidad.
- Cumplir con las obligaciones establecidas en la ley relativas a la retención y entero de impuestos a cargo de terceros.
- Es indispensable que si se realizan pagos a contribuyentes que causen Impuesto al Valor Agregado (IVA), éste se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria.
- Para poder deducir intereses por capitales, éstos deben ser invertidos en los fines del negocio.
- Los pagos de honorarios, actividades empresariales, rentas por el uso o goce de inmuebles, así como donativos, solo serán deducibles cuando hayan sido realmente erogados en el ejercicio de que se trate.
- Tratándose de casos de asistencia técnica, transferencia de tecnología o de regalías, se debe comprobar ante las autoridades fiscales que quien proporciona el servicio tenga la capacidad para hacerlo.

Para efectos del párrafo anterior, el CFF en su artículo 15-B define que comprende una regalía, que podemos resumirlo como el uso o goce temporal de un derecho de propiedad intelectual.

²⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, diciembre de 2009, Tesis: 1a./J. 103/2009, Tesis Aislada, Materia (s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Primera Sala, p. 108.

- Cuando el contribuyente efectuó gastos de previsión social, siendo éstos beneficios para los trabajadores tendientes a la superación y mejor calidad de vida de conformidad con el artículo 7 de LISR, deben otorgarse de forma general para todos los trabajadores; en el caso de sindicatos, las previsiones deben estar señaladas en el contrato colectivo de trabajo o contratos ley.
- Las adquisiciones o intereses derivados de créditos no deben exceder el precio de mercado o no se considerarán a efectos de deducción.

Continuando con el tema de las deducciones la ley contempla en su artículo 28 conceptos no deducibles que son, entre otros, los siguientes:

- Pagos del Impuesto Sobre la Renta, incluidos pagos provisionales.
- Obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga.
- Gastos de representación.
- Viáticos o gastos de viaje. No obstante, la ley permite la deducción de determinadas cantidades siempre y cuando sea pasando una franja de 50 kilómetros a la redonda y que el contribuyente lo acompañe con el comprobante fiscal o documentación comprobatoria tal como se muestra en la tabla siguiente:

Gasto	Alimentos	Transporte	Hospedaje
Nacional / por día	750.00	850.00	Ilimitado
Extranjero / por día	1,500.00		3,850.00

- Sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios o penas convencionales.
- Crédito comercial.
- Gastos a prorrata con otras empresas en el extranjero que no pagan el ISR.
- Pérdidas que deriven de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

- Los pagos que se efectúen entre partes relacionadas, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.
- Solo serán deducibles el 8.5% de consumo en restaurantes y el pago sea mediante tarjeta o monedero electrónico autorizado por el SAT. No son deducibles los consumos en bares.

Como podemos observar, el estudio de las deducciones para las personas morales es muy amplio, adicionado a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta comprende dentro de sus artículos 27 y 28, junto con su reglamento, una extensa cantidad de requisitos para poder llevar a cabo de manera correcta las deducciones, aunado a la falta de orden entre las deducciones autorizadas y las no deducibles que en algunos casos permite la deducción bajo determinados requisitos. Lo anterior, vuelve complejo para el contribuyente la correcta aplicación de cada uno de los requisitos establecidos en la noma.

2.3.3 Regímenes Fiscales

Las personas morales dependiendo de la actividad que realicen, pueden incorporarse a un régimen fiscal y de esta manera obtener beneficios ligados a su actividad o alguna facilidad para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Hablaremos primero del Régimen de los Coordinados, que tiene su fundamento jurídico en el artículo 72 de la LISR, entendiendo a los coordinados como aquellos que se dediquen exclusivamente a la administración u operación activos fijos relacionados con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

Los contribuyentes que tributen bajo este tipo de régimen tienen la obligación de realizar pagos provisionales, pero en los términos del artículo 106, es decir, de la misma forma en la que tributa una persona física. “Los beneficios de este régimen son, entre otros, acumular los ingresos conforme sean efectivamente percibidos y

deducir las mercancías al momento de su adquisición y no conforme al costo de lo vendido.”²⁷

Por otro lado, tenemos el Régimen del Sector primario, que engloba a contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, y cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales.

Como uno de los beneficios del régimen, no pagaran el impuesto hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general elevado al año. El excedente podrá reducirse en un 40% tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales, de conformidad con el artículo 74 de LISR.

Otro régimen establecido en la ley y que comprende de los artículos 59 al 71, es el de formas societarias, el cual se conforma una sociedad integradora y sus integradas, la primera debe ser propietaria de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otras sociedades integradas. Cabe destacar que los integrantes del sistema financiero, quienes realicen operaciones de maquila y los que presten el servicio de transporte público aéreo, no pueden pertenecer a éste régimen.

Entre sus principales características se encuentra que es un régimen opcional el cual requiere una autorización del SAT y consiste en el diferimiento hasta por 3 años del Impuesto Sobre la Renta, asimismo, se presenta una sola declaración por ejercicio. Así el régimen fiscal lo elige el contribuyente siempre que cumpla con los requisitos que establece la ley.

[2.3.4 Establecimiento Permanente](#)

Hemos explicado ya lo que es un establecimiento permanente, que podría entenderse como una ficción jurídica que extiende la soberanía de un Estado respecto de contribuyentes que residen en el extranjero y que llevan a cabo

²⁷ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015. p. 275.

actividades económicas, a través de una base principal de negocios, sucursal, agencia, entre otros.

Por otra parte, dentro del artículo 2 de la LISR se encuentran dos figuras que constituyen un establecimiento permanente sin que exista necesariamente un lugar físico de negocios, y para efectos las denominaré como agente dependiente y agente independiente.

El agente dependiente es aquella persona, ya sea física o moral, que a nombre del residente en el extranjero concluye habitualmente contratos o desempeña un papel principal que lleve a la conclusión de los mismos y, dentro de los cuales se prevea la enajenación de los derechos de propiedad, el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea o sobre el cual tenga el derecho el residente en el extranjero, así como la prestación de un servicio. Esto es, que el agente dependiente actúa en representación del contribuyente extranjero, dentro del territorio nacional.

Así pues, para efectos de la integración de un establecimiento permanente, el agente independiente es aquella persona física o moral, que independientemente de la actividad habitual que realiza, colabora a su vez con el residente en el extranjero bajo uno de los siguientes supuestos:

- Efectúe entregas de bienes o mercancías por cuenta del residente en el extranjero
- Asuma riesgos del residente en el extranjero
- Actúe bajo instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero
- Ejercer actividades que económicamente corresponde al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Como podemos observar, se puede constituir un establecimiento permanente sin tener físicamente un lugar de negocios o donde se realice la actividad, basta con que una persona, física o moral, realice las actividades antes mencionadas, ya sea como un agente dependiente o independiente.

Además, dentro del citado artículo se considera que existe establecimiento permanente tratándose de servicios de construcción cuando tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, dentro de un periodo de 12 meses.

Cabe señalar que la LISR en su artículo 3 indica lo que no se considera como establecimiento permanente y dentro de sus lineamientos planteados en la ley están las siguientes actividades, siempre que tengan el carácter de preparatorio o auxiliar:

1. Utilización o mantenimiento de instalación con el único fin de almacenar o exhibir bienes pertenecientes al residente en el extranjero.
2. Conservación de bienes pertenecientes al residente en el extranjero, con el fin de que sean transformados por otra persona.
3. Utilización de un lugar de negocios con el fin de comprar bienes para el residente en el extranjero.
4. Utilización de un lugar de negocios con el fin de desarrollar actividades de propaganda, suministro de información, investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de actividades similares.
5. Depósito fiscal de bienes de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

Una vez que se determina la existencia de un establecimiento permanente, se puede determinar la manera en la cual tributa dependiendo de si es una persona física o moral, tributarían conforme a las especificaciones del Título IV y Título II respectivamente.

2.3.5 Ingresos por fuente de riqueza

Dentro del Título V de la LISR se concentran las disposiciones que deben cumplir aquellos contribuyentes que son residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional. Derivado de lo

anterior podemos definir a la fuente de riqueza como “el lugar donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto, sin importar la nacionalidad o residencia del sujeto.”²⁸

Por tanto, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste, están obligados al pago del impuesto sobre la renta, conforme a lo señalado en el artículo 153.

“Por regla general y por razones pragmáticas (el fisco mexicano no podría revisar la contabilidad de los residentes en el extranjero, al no tender domicilio fiscal en México), los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México pagan el impuesto mediante retención y sobre ingresos brutos (sin deducciones).

Cuando se trata de gravar a los no residentes en México, deberá analizarse siempre si nuestro país tiene suscrito un tratado con el país del que aquellos sean residentes, a fin de aplicar los limitantes y reglas especiales contenidos en dicho tratado.”²⁹

A continuación, se muestran los ingresos que la ley considera como una fuente de riqueza en nuestro país y, por tanto, el residente extranjero está sujeto a un gravamen:

1. Salarios.

Cuando el servicio se preste en el país.

Quedan exceptuadas las personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Asimismo, quedan exentos los primeros \$125,900. obtenidos en el año calendario, aplicando una tasa del 15% en caso de exceder dicho monto y

²⁸ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p. 16.

²⁹ Álvarez Alcalá Alil. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015. p. 241.

una tasa del 30% si los ingresos exceden de un millón de pesos en el año. No hay que olvidar que la persona que efectúe los pagos deberá también efectuar la retención del impuesto. Lo anterior de conformidad al artículo 154 de la LISR.

2. Honorarios.

El artículo 156 de la LISR menciona que, cuando el servicio se preste totalmente en el país o, cuando una parte del servicio se preste en el extranjero y otra en territorio nacional, el impuesto se calculará de manera proporcional a la parte del servicio que se prestó en México.

Se aplicará una tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna.

De igual forma, se exceptúan del pago del impuesto, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

3. Uso o goce temporal de inmuebles.

Se considera fuente de riqueza cuando los bienes estén ubicados en el país, al igual que las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país. Aplicando una tasa del 25% sobre el ingreso, sin deducción alguna, conforme al artículo 158 de la ley.

No obstante, cuando se trate del uso o goce temporal de bienes muebles se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país, en el caso de utilizar los bienes en actividades distintas, será cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles, también aplicando la tasa del 25%.

En el caso de ingresos derivados de contratos de fletamento, se considerará fuente de riqueza cuando las embarcaciones fletadas realicen navegación de cabotaje en territorio nacional, aplicando la tasa del 10%.

4. Enajenación de inmuebles.

Como se menciona en el artículo 160, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes, aplicando una tasa del 25% sin deducciones.

5. Enajenación de acciones.

Existe fuente de riqueza cuando sea residente en México la persona que emite las acciones o títulos de valor o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos provenga directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país, aplicando la tasa del 25% sin deducciones.

Tratándose de ingresos por la enajenación de acciones a través de las bolsas de valores, se aplicará la tasa del 10% sobre la ganancia.

6. Dividendos y remanente distribuible.

Se considerará, de conformidad con los artículos 164 y 165 de la LISR que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que distribuya los dividendos o remanentes distribuibles (en caso de personas morales sin fines de lucro), resida en el país.

7. Intereses.

Existe fuente de riqueza cuando se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. De conformidad con el artículo 166 de la ley. Cabe señalar que dentro del mismo artículo se especifican tasas diferentes dependiendo del tipo de interés.

Quedando exceptuados del pago; los que deriven de créditos concedidos al el Gobierno Federal, Banco de México y los provenientes de bonos emitidos por ellos, así como, los títulos de crédito colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero; los que se deriven de créditos a plazo de 3 o más años, garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicados a la exportación y, los que deriven de créditos garantizados

entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles.

8. Premios y concursos.

Habrá fuente de riqueza cuando en el territorio nacional se encuentren las loterías, rifas, sorteo o juego con apuestas y concursos de toda clase se celebren en el país.

La tasa aplicable para premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, será del 1% sobre el valor del premio correspondiente, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto será del 21% a un 6%, en las entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos antes referidos.

En los premios de juegos con apuestas, se aplicará una tasa del 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

9. Actividades artísticas o deportivas.

Se considera que hay fuente de riqueza en territorio nacional, cuando sus actividades o presentaciones se lleven a cabo en el país. Se incluyen al igual, los servicios prestados por un residente en el extranjero relacionados con la presentación de los espectáculos públicos.

La tasa aplicable será del 25% sobre el total del ingreso obtenido sin deducción alguna, de conformidad con el artículo 170 de la ley en estudio. Por lo que como podemos identificar en fuente de riqueza aplica una tasa, no se permiten las deducciones y el que contrata por ejemplo esta obligado a calcular el impuesto, enterarlo y otorgar constancia de retención.

CAPITULO 3. ESTRATEGIAS FISCALES Y LAS FRONTERAS DE LA EVASIÓN

3.1 Regímenes Fiscales Preferentes

Conociendo ya la forma en la que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales en México, cabe destacar que existen territorios en el mundo en los cuales la tasa impositiva del impuesto sobre la renta es nulo o por debajo de lo que se pagaría en el territorio nacional.

“La diferencia entre tener inversiones o relaciones en un régimen fiscal preferente consiste en que si hay pagos a esos regímenes por cualquier concepto, las tasas de retención en los términos del Título V de la ley son más altas, algunos pagos no son deducibles, no siendo así para el resto de los otros países que no están considerados como un régimen fiscal preferente; mantener inversiones en los mismos puede constituir un delito si no se informa, y en general, un tratamiento especial que reciben aquellos que mantienen inversiones en estos regímenes.”¹

Derivado de los artículos 176, 177 y 178 de la LISR, se puede observar que los REFIPRES, no están necesariamente vinculados a actividades ilícitas, se pueden realizar transacciones en esos territorios siempre y cuando se cumplan con las disposiciones legales aplicables, por ejemplo, un control efectivo, asimismo se trate de una entidad extranjera transparente fiscal o exista un acuerdo de intercambio de información entre estados. No obstante, algunos de estos territorios tienen legislaciones que no hacen posible el intercambio de información financiera o fiscal lo que propicia que, mediante ellos se lleven a cabo transacciones posiblemente constitutivas de delitos como el lavado de dinero o la defraudación fiscal.

De conformidad con el artículo 176 de la LISR son considerados ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se

¹ López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p.18.

causaría y pagaría en México. “Es decir, son regímenes fiscales preferentes aquellos en que no exista tasa de impuesto, o en su caso, sea inferior a 75% del ISR generado en México.”²

Son las empresas multinacionales las principales actoras en los paraísos fiscales, dándoles ventajas frente a empresas nacionales o cualquier persona física que cumpla con sus obligaciones fiscales.

Actualmente, se caracterizan por situarse fuera del alcance de regulación de los Bancos Centrales, desligados de las actividades productivas y las autoridades monetarias, por lo que poseen una naturaleza única. Al mismo tiempo, otorgan ventajas fiscales y costos de transacción bajos, ofreciendo intereses más atractivos; por lo que atraen grandes cantidades de dinero.³

Este ambiente de competitividad fiscal ha dado como resultado una “carrera hacia lo más bajo” (race to the bottom) entre los países en lo individual, que al final afecta en forma negativa la recaudación de la mayoría de estos.⁴

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), define a un paraíso fiscal como una jurisdicción que no grava o grava muy poco a las rentas de capital y que presenta una o varias de las siguientes características: falta de transparencia, la negativa a proporcionar información a las autoridades extranjeras y la capacidad de crear empresas ficticias.

No obstante, derivado de la globalización y la tendencia económica actual en el mundo es muy complejo que se puedan evitar o regular los paraísos fiscales, toda vez que, son las grandes corporaciones quienes con su poder adquisitivo y respaldados por las mayores economías del mundo realizan transacciones en este tipo de países de baja imposición.

² López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2017. p.19.

³ Melgar Manzanilla Pastora, Vanegas Álvarez Sonia, Márquez Gómez Daniel. Nuevo Régimen Fiscal y Penal Fiscal: algunas reflexiones en torno a cambios relevantes. México, 2021. Libro Electrónico. p. 100

⁴ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p.18

“Para controlar y administrar los efectos adversos de los regímenes preferentes, los países miembros de la OCDE acordaron diseñar reglas para determinar cuándo un régimen fiscal preferente es “nocivo”. Con el incremento en transparencia y el intercambio de información durante la última década, se ha intentado la creación y el uso inapropiado de regímenes fiscales preferentes, pero sigue siendo un tema complicado para la OCDE, considerando la limitante que tiene para intervenir en la soberanía fiscal de muchos países.”⁵

México, como miembro de la OCDE, ha implementado medidas en materia fiscal para evitar la doble tributación, así como, el intercambio de información entre Estados para evitar la evasión internacional de impuestos y las desventajas competitivas, siendo el proyecto BEPS el más actual, mismo que será explicado en páginas posteriores.

3.2 Estímulos a la empresa

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 25 que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional. Asimismo, podrá participar por sí o con los sectores social y privado, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo. No hace mención como tal a estímulos fiscales, sin embargo, al describir que el Estado es quien debe velar por el desarrollo económico del país, así como la facilitación de la organización y la expansión de la actividad económica, se desprende que el impulso a la economía puede comprender, entre otros beneficios, a los estímulos fiscales.

El artículo 28 constitucional en su párrafo décimo tercero señala que el Estado podrá otorgar subsidios a actividades prioritarias cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación.

De ahí que los artículos anteriores pueden ser considerados como el fundamento jurídico de los estímulos fiscales.

⁵ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p.18,19.

Además, es el Ejecutivo Federal quien está facultado para establecer las condiciones y dar a conocer los subsidios o estímulos fiscales tal y como se establece en el artículo 39 fracción III del CFF.

Los estímulos fiscales son los instrumentos con los que los gobiernos cuentan para impulsar o promover un sector o actividad. No necesariamente contemplan una exención o condonación de impuestos, sino que su efecto puede ser minimizar o diferir el pago de algunos de ellos.⁶

La SCJN define al estímulo fiscal y sus elementos a través de la siguiente tesis jurisprudencial:

ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

“El estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente

⁶ DELOITTE. Estímulos fiscales, el ‘respiro’ que podría aliviar a empresas y empresarios. abril, 2020. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/mx/es/pages/dnoticias/articulos/estimulos-fiscales-el-respiro-para-empresas-y-empresarios.html>

para exigir su otorgamiento; y, c) un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto”.⁷

Lo anterior refiere a que un estímulo fiscal no necesariamente busca una finalidad en la materia tributaria, pueden sólo tener como objetivo el mejoramiento a la economía o impulsar el desarrollo de las empresas, tal y como se establece en el artículo 25 constitucional antes mencionado. Esto no quiere decir que se deje de cumplir con las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sino que el Estado brinda apoyos a quienes cumplan con ciertos criterios establecidos en la ley, puede tratarse de una disminución en la base tributaria, facilidades para el cumplimiento de la obligación, entre otros.

Ahora bien, dentro Ley del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra un capítulo denominado “De los estímulos fiscales” en el cual dentro de sus 11 capítulos se establecen apoyos en diversas áreas, las cuales se enlistan a continuación:

Cuentas personales del Ahorro.

Se desprende del artículo 185 que se podrán restar, a la tarifa aplicable conforme al artículo 152, los pagos o depósitos de primas de contratos de seguro que tengan como base planes de pensiones relacionados con la edad, jubilación o retiro.

Patrones que contraten personas que padezcan discapacidad y adultos mayores.

El contribuyente que dé empleo a personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes. Tendrá la posibilidad de deducir de los ingresos acumulables un monto equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas antes mencionadas.

Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles.

⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, enero de 2005, Tesis: V.4o. J/1, Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 1566.

Se aplican las disposiciones establecidas en el artículo 188 a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines.

Producción y distribución cinematográfica y teatral nacional.

De conformidad con los artículos 189 y 190, el estímulo consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, proyectos de inversión en la producción teatral nacional; en la edición y publicación de obras literarias nacionales; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto, y jazz contra el impuesto sobre la renta del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, causado en el ejercicio en el que se determine el crédito. El estímulo no podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.

El estímulo consiste en deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 191.

Promoción de la inversión en capital de riesgo en el país.

Aplica para las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a estas sociedades para financiarlas, a través de fideicomisos.

Sociedades cooperativas de producción.

Dentro del artículo 194 se establecen los diversos beneficios a los que son acreedores estas sociedades dedicadas principalmente al sector primario, tales como, el cálculo del impuesto se llevará a cabo de manera individual por cada uno de sus socios aplicando lo que establece el artículo 109 de la LISR, asimismo, el que no efectuarán pagos provisionales del ISR, entre otros.

Opción de acumulación de ingresos por personas morales.

Los contribuyentes que opten tributar por este capítulo considerarán los ingresos acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos. Asimismo, las personas morales no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Título II, Capítulo III de la LISR.

Investigación y desarrollo de tecnología.

Consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito.

Deporte de alto rendimiento.

Consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, contra el impuesto sobre la renta del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, causado en el ejercicio en que se determine el crédito. Sin exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Equipos de alimentación para vehículos eléctricos.

Consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% del monto de las inversiones que en el ejercicio fiscal de que se trate, realicen en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre que éstos se encuentren

conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito.

3.3 Tratados Internacionales

Como resultado de la globalización y la apertura de mercados internacionales, la materia tributaria no solo tiene implicaciones en el derecho interno de los Estados, sino que, al surgir empresas multinacionales también es necesario regular las transacciones derivadas de las mismas; el cumplimiento de sus obligaciones fiscales considerando aspectos como el territorio, la tasa aplicable, la doble imposición, entre otros. Por consiguiente, actualmente existen ordenamientos que buscan regular la normativa fiscal alrededor de las transacciones internacionales.

Como principal antecedente en materia internacional, cabe destacar la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados de 1969, misma que entró en vigor en México el 27 de enero de 1980, cuya base fundamental es el respeto a la soberanía de los Estados parte, incorporando el principio de *pacta sunt servanda*, que implica el cumplimiento al acuerdo signado en los territorios involucrados, acatando lo estipulado en el acuerdo sin que su derecho interno pueda justificar un incumplimiento del compromiso internacional, es decir, otorga un carácter vinculante. Mediante dicha convención, se plantean y establecen las directrices sobre la interpretación de los tratados internacionales que, en caso de suscitarse una controversia entre Estados parte, recurren primeramente a las reglas de interpretación establecidas en la convención para negociar o aplicar de manera correcta las disposiciones del acuerdo.

En México, de conformidad con el artículo 133 Constitucional, los tratados que se celebren por el ejecutivo y sean aprobados por el senado son considerados ley Suprema. Esto es, los tratados internacionales que celebre el Estado mexicano, que en su contenido incluyan derechos humanos, tendrán el mismo rango de aplicación que la Constitución. No obstante, conforme a la tesis aislada P. IX/2007 de la SCJ, “se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la

Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.”⁸

Como resultado de lo anterior, los acuerdos internacionales en la materia tributaria son cada vez más comunes y necesarios en atención a la apertura comercial en el mundo y la eliminación de fronteras. Dada la soberanía que tienen todos los Estados sobre su política y legislación fiscal, análogamente, surgen problemáticas como la doble imposición.

Ahora bien, partiendo del problema que representa la doble imposición, “puesto que el Derecho Internacional establece pocos límites a la soberanía fiscal de los Estados, una misma situación puede ser gravada en dos o más Estados.”⁹ Es decir, cada país posee soberanía para aplicar sus políticas y normativas fiscales y esto puede ocasionar que, en transacciones internacionales entre diversos Estados, se cause un impuesto en ambos territorios afectando a los contribuyentes.

“La doble tributación internacional se define como la imposición de gravámenes por dos o más Estados soberanos sobre los mismos ingresos comparables de la misma persona gravable y en el mismo periodo de tiempo.”¹⁰ Es decir, el contribuyente paga el mismo impuesto en dos Estados diferentes, derivado de los mismos ingresos.

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Abril de 2007, Tesis: P. IX/2007, Tesis Aislada, Materia (s): Constitucional, Novena Época, Pleno, p. 6.

⁹ Lang Michael, Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Colombia, 2014. Ed. Themis. p. 2

¹⁰ Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, Kluwer Law International, Second Edition, The Hague, Netherlands, 2002, p. 29.

“Las relaciones económicas transfronterizas se verían seriamente amenazadas si dos o más Estados sometieran el mismo ingreso a tributación. En consecuencia, muchos Estados celebran convenios fiscales internacionales bilaterales con el objetivo de eliminar la doble imposición. Estos acuerdos son conocidos como convenios de doble imposición (CDI). Dichos convenios determinan la extensión de la potestad tributaria de cada Estado.”¹¹

México tiene en vigor tratados para evitar la doble tributación con los siguientes Estados: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Colombia, Costa Rica, Emiratos Árabes, España, Estonia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Islandia, Italia, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Perú, Polonia, Qatar, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Turquía y Ucrania, de conformidad con el Servicio de Administración Tributaria.¹²

Estos tratados se traducen en beneficios tanto para los Estados parte como para los contribuyentes, toda vez que, se fomenta la inversión extranjera lo que genera beneficios económicos para Estados, por ende, se vuelven atractivos para los inversionistas que a su vez obtienen beneficios fiscales.

Una de las principales referencias en lo relativo a la interpretación y aplicación de tratados internacionales es la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que incorpora diferentes modelos que sirven como guía y son válidamente aceptados por diversos países en el mundo.¹³

La OCDE reconoce la complejidad para especificar los principios generales del sistema fiscal internacional, “pero intenta identificar y categorizar los más

¹¹ Lang Michael, Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Colombia, 2014. Ed. Themis. p.6.

¹²Servicio de Administración Tributaria. Fecha de consulta: 04/08/2021. Recuperado de: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadastratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas>

¹³ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p. 10.

importantes, en particular los que han generado oportunidades para la implementación de estrategias BEPS.

El reporte BEPS de febrero de 2013 identifica los cuatro siguientes principios clave para el tratamiento fiscal para transacciones internacionales:¹⁴

- a) División de derechos de gravamen entre países (jurisdiction to tax). Se refiere a que, los principios establecidos en tratados internacionales para evitar la doble imposición no interfieren con la legislación fiscal interna de los Estados, siendo un elemento fundamental la residencia.
- b) Precios de transferencia. En relación a los precios que deben pactarse entre partes relacionadas.
- c) Tratamiento fiscal de capital versus deuda. Consiste en limitar el gravamen de los ingresos por intereses que recibe el acreedor.
- d) Reglas antiabuso. Entre las cuales se destacan la prevención de la planeación fiscal, detección de estrategias de planeación y cómo responder a las mismas. Por lo que podemos referir que así como el marco normativo evoluciona para frenar las practicas de elusión y evasión, también se incrementan las formas de evadir y además estas son a nivel global por lo que resulta difícil que se pueda acreditar la acción de erosión, razón por la que es necesario que las soluciones también se adopten a nivel global.

3.4 Límites a la estrategia fiscal

Hablar del término planeación fiscal no conlleva al incumplimiento de las normas tributarias, por el contrario, son medidas conforme a la ley que permiten a los contribuyentes el cumplimiento con sus obligaciones y, al mismo tiempo, les proporciona beneficios que son atribuibles al cumplimiento de la misma.

“La «planificación fiscal internacional» existe, los Estados son los primeros actores de esta planificación y las medidas anti elusión constituyen el instrumento para

¹⁴ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p. 11.

intentar confinar esa planificación a sus justos límites, desde la perspectiva de cada uno de los ordenamientos nacionales implicados.

La planificación fiscal internacional sería el aprovechamiento que hacen los grupos multinacionales o transnacionales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país o territorio con mayor o menor soberanía fiscal. En suma, esta planificación no es sino el resultado del arbitraje que permiten esas diferencias entre los ordenamientos de los distintos países o territorios. Esta planificación no existiría si todos los ordenamientos tributarios fuesen idénticos o estuviesen armonizados.

Todos los Estados, aunque algunos en mucha mayor medida, provocan esas diferencias precisamente para situarse en la línea de estas planificaciones fiscales, atraer inversiones extranjeras y obtener determinados efectos económicos que son el objetivo de su política fiscal. Sin esta actuación consciente de los Estados, tampoco existiría la planificación fiscal internacional.”¹⁵

3.4.1 Esquemas Agresivos

Derivado de la aplicación indebida de los tratados internacionales y de las medidas que permiten las operaciones internacionales, las empresas multinacionales han desarrollado mecanismos que les permitan la exención de los impuestos a los que son acreedores o bien la mayor disminución de los mismos. Creado esquemas o estrategias que les permitan operar, y al mismo tiempo beneficiarse de las lagunas legales a nivel internacional.

“El proceso de globalización dificulta a los Estados el aplicar tributos a empresas con modelos de negocios globales, quienes articulan estructuras internacionales de explotación de activos intangibles para erosionar la base gravable, trayendo como consecuencia la falta de correspondencia entre el lugar de generación de beneficios y dónde se sujetan a imposición.”¹⁶

¹⁵ Delgado Pacheco Abelardo. Las Medidas Antielusión en la Fiscalidad Internacional. España, 2005. p. 98.

¹⁶ Mendoza López Doris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. México, 2016. Libro electrónico. p. 529.

Las empresas multinacionales utilizan prácticas como las siguientes:

Supply Chain, mecanismo mediante el cual las empresas transfieren utilidades a divisiones en el extranjero, esto sin considerar la creación de un establecimiento permanente en el país lo que trae como consecuencia, que las multinacionales no paguen las contribuciones que deberían por la realización de dichas transacciones en el territorio.

Transfer pricing, estrategia mediante la cual, el impuesto se cobra sobre ganancias y no sobre costos, la empresa matriz mantiene costos altos de producción en el territorio donde la tasa impositiva a la renta es alta.

Treaty shopping, en el que las empresas aprovechan la red de tratados, manipulan los convenios sobre doble imposición, se benefician de vacíos legales de ordenamientos jurídicos, moviéndose a legislaciones de baja imposición.

Una de las estrategias utilizadas para reducir la imposición surge mediante la alteración de precios de transferencia, siendo estos un mecanismo de traslación de rentas y beneficios entre diferentes jurisdicciones donde se establecen las partes del grupo multinacional, refiriéndose a la cantidad cobrada por una empresa de la corporación, por un producto o servicio que el mismo provee a otra empresa del grupo multinacional.”¹⁷

El derecho internacional tributario se conforma de normas internacionales que surgen de la interacción y regulación del ejercicio del poder tributario de los Estados, entre personas físicas o jurídicas ubicadas en distintas jurisdicciones; el derecho tributario internacional es el ordenamiento jurídico de origen nacional que regula las relaciones del Estado con el extranjero.¹⁸

Para solucionar el problema de fiscalidad internacional, se da la cooperación internacional la cual parte de dos ámbitos fundamentales: el primero, cooperación entre Estados para eliminar la doble imposición internacional; segundo, cooperación

¹⁷ Mendoza López Doris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. México, 2016. Libro electrónico. p. 530.

¹⁸ Ibidem. p. 533

entre administraciones tributarias para la correcta imposición; expresando el consentimiento por medio de una norma interna o convenio internacional.

Cabe destacar que estas acciones no significan la limitación de la soberanía fiscal de un Estado, sino la colaboración para poner en común su poder tributario y ayudarse unos Estados a otros para ejercer su poder impositivo.¹⁹

Bajo este contexto la Elusión Fiscal, es un término conocido a nivel mundial que, si bien no está tipificado en ninguna de las leyes mexicanas, tiene presencia en la mayoría de los sistemas tributarios, es la llamada elusión fiscal, que consta principalmente en aprovechar los vacíos legales o usar de manera indebida el contenido de las leyes para obtener un beneficio fiscal.

“La elusión es entendida como la actividad desplegada maliciosamente con la finalidad de evitar, cualitativa o cuantitativamente, el pago de un impuesto, a través de la utilización de las formas y estructuras jurídicas con ese único afán, sin pretender que estas últimas surtan su natural finalidad, más que la obtención de un beneficio impositivo.”²⁰ En este contexto, los contribuyentes o sus asesores indagan en las normas para obtener beneficios fiscales mayores a los que fue creada la ley. A continuación, algunas formas de elusión fiscal en la doctrina:

- Elusión por reacción

Dentro de esta modalidad los contribuyentes realizan una reorganización interna, sobre todo, en el ámbito de las deducciones en cuanto a incrementarlas y así aminorar la base de su contribución.

La implementación de esta estrategia está asociada a la existencia de huecos o vacíos legales respecto a la limitación de los conceptos a deducir y a su magnitud, o en su defecto, a políticas instauradas desde la perspectiva de los tributos que no estén vinculados a objetivos fiscales, sino a medidas de estímulo no recaudatorias.”²¹

¹⁹ Ibidem. p. 535

²⁰ Ramírez Amayo Yubani, Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales, México, 2020, 1ª ed. Tirant lo Blanch, Libro electrónico. p. 599.

²¹ Ibidem. p. 601.

- Elusión defensiva

Dentro de esta categoría están comprendidas las actitudes de los sujetos contribuyentes – percutidos e incididos– que tienen como motivo la percepción de injusticia en el establecimiento de un tributo, por lo que esta modalidad implica una especie de autotutela frente a la potestad impositiva del Estado.

Así, los afectados despliegan un comportamiento tendente a la aminoración del tributo o supresión respecto a su esfera jurídica.²²

- Elusión por manipulación

Esta forma elusiva conlleva el empleo de formas atípicas o artificiales con la única finalidad de abatir o eliminar la carga tributaria, a partir de insuficiencias o deficiencias en la construcción del sistema de tributación o en su administración.

Es así como se recurren a fórmulas de la más diversa naturaleza y valor jurídico en la consecución de ese objetivo, que proliferan a través de un escenario ideal determinado por las flexibilidades o fallas existentes en el orden fiscal, en las vertientes apuntadas.²³

Es importante entonces que se establezca la diferencia con la Evasión Fiscal, así, adicionalmente, encontramos en el ámbito fiscal el término de evasión, mismo que se refiere a un incumplimiento con las obligaciones fiscales contraídas para obtener beneficios. “En la evasión fiscal, el contribuyente incurre en el hecho generador, se dan los supuestos jurídicos y/o de hecho que contemplan las normas fiscales, y por lo tanto nace la obligación tributaria, sin embargo, el contribuyente no declara y no cumple con esa obligación tributaria que sí nació a la vida jurídica, y no paga las contribuciones que le corresponden, cuestiones que no suceden con la elusión fiscal; en la elusión el contribuyente busca que no nazca la obligación tributaria, es

²² Ibidem. p. 601.

²³ Ibidem. p. 601

decir, cumpliendo con la Ley buscará aquellas alternativas que lo hagan incurrir en hechos generadores de obligaciones tributarias menos gravosas.”²⁴

El Diccionario Jurídico Mexicano define la evasión fiscal como “cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto en la ley”²⁵. Esto es, cuando una persona sea física o moral, realiza u omite llevar a cabo acciones para evitar total o parcialmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Dentro de la legislación mexicana no se encuentra tipificado como tal la evasión fiscal, sin embargo, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación contempla el delito defraudación fiscal el cual consiste en quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.²⁶

Corresponde ahora referirnos a las normas anti elusivas se puede entender aquellas leyes nacionales que permiten a las autoridades tributarias recategorizar una transacción o serie de transacciones que los contratantes han realizado con el solo o principal propósito de obtener indebidos beneficios tributarios.²⁷

²⁴ Ramírez Amayo Yubani, Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales, México, 2020, 1ª ed. Tirant lo Blanch, Libro electrónico. p. 657.

²⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa-UNAM-IIIJ, Decimocuarta edición, México, 2000, p. 1371.

²⁶ Ramírez Amayo Yubani, Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales, México, 2020, 1ª ed. Tirant lo Blanch, Libro electrónico. p. 668.

²⁷ Russo, Raffaele. Fundamentals of International Tax Planning. International Bureau of fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam, 2007, p. 207.

De igual modo, la SCJN se ha pronunciado respecto de estas normas antielusión mediante la siguiente tesis aislada:

NORMAS ANTELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN.

Las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que **permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad.**²⁸

Como ejemplo de este tipo de normas, en México tenemos el artículo 5-A del CFF, que a la letra menciona que, los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Es decir, los actos jurídicos que generen beneficios para el contribuyente sin una razón de negocios aparente podrán ser reclasificados por la autoridad fiscal por medio de sus facultades de comprobación, para determinar las contribuciones correspondientes.

Todo lo referido nos permite relacionarlo con los Delitos fiscales, ya que existen en nuestro ordenamiento fiscal hechos o actos jurídicos tipificados como delitos, derivados del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Dentro del

²⁸ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación., Tomo IV, agosto 2019, Tesis: I.4o.A.170 A (10a.) Tesis Aislada, Materia (s): Administrativa, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 4588.

Título IV, Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación, se establecen los delitos fiscales, que dentro de los mismos se puede observar que no se tipifica como tal la evasión fiscal. El artículo 92 señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en el CFF. Por consiguiente, los delitos fiscales son los siguientes:

Contrabando fiscal: consiste en introducir al país o extraer de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse, sin permiso de la autoridad competente, o que sean mercancías prohibidas.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello, conforme al artículo 102 del CFF.

Defraudación fiscal: consiste, de conformidad con lo señalado en el artículo 108 del CFF, en quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, asimismo, se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Cabe destacar el artículo 113 Bis del mismo ordenamiento en relación con la evasión fiscal, toda vez que, el mismo establece que se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Así nuestro marco normativo sanciona las practicas ilegales para erosionar la base tributaria y consideramos que al establecer el tipo penal de defraudación en el encuadran todas estas acciones ilegales que instrumentan las personas físicas y morales para ilícitamente aminorar su carga

tributaria, o bien en el tipo penal de equiparable a defraudación ya que se aplican beneficios a los que no tienen derecho.

3.4.2 Erosión de base tributaria y las acciones Beps

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) -a la cual México se adhirió el 18 de mayo de 1994-, tiene como misión promover políticas para mejorar el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo, por lo que se ha interesado en la cooperación y asistencia mutua. Por ello, sus Estados miembros celebraron con los del Consejo de Europa, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Estrasburgo, 25 de enero de 1988), con la finalidad, entre otros aspectos, de mejorar la obtención y el intercambio de información bajo altos estándares de confidencialidad y protección de datos personales, ante la necesidad de dotar a las administraciones tributarias de medios adecuados para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Asimismo, la OCDE y los países miembros del G20 (principal foro de coordinación de políticas macroeconómicas entre las 20 economías más importantes del mundo, que incluye las perspectivas tanto de países desarrollados, como de economías emergentes como la mexicana), decidieron aplicar el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (o Plan de Acción BEPS por sus siglas en inglés -Base Erosion and Profit Shifting-), cuyo objetivo es asegurar que los grupos empresariales tributen en el lugar en que se realizan las actividades económicas que les producen beneficios y en donde se genera el ingreso respectivo.²⁹

De lo anterior se advierte que, el proyecto BEPS no tiene un carácter vinculante para los miembros de la OCDE, sin embargo, la finalidad es que con el transcurso del tiempo los países miembros adopten las medidas comprendidas en el proyecto para crear una política fiscal de manera global. El estudio realizado en materia de tributación internacional comprende 15 acciones a través de las cuales se abordan

²⁹ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, Tesis: 2a./J. 46/2017 (10a.), Décima época, Jurisprudencia, Materia (s): Constitucional, p. 590.

temas tanto técnicos como prácticos, dando como resultado tres pilares de la iniciativa: coherencia, sustancia y transparencia.

A continuación, se lleva a cabo un análisis de las acciones incluidas en el proyecto BEPS y si resultan aplicables bajo los términos de la legislación fiscal mexicana.

Acción 1

Aborda los desafíos fiscales de la economía digital, y ha ayudado a identificar las áreas de preocupación desde un punto de vista BEPS en otras acciones.³⁰

Los temas que investiga incluyen: la capacidad de una compañía de tener presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeto a imposición debido a la falta de un punto de conexión de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del impuesto relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales³¹.

En México el mayor ejemplo de la implementación de esta acción es la adición en el Título IV Capítulo II de la LISR de la Sección III, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2019. Dicha sección establece el tratamiento que se debe implementar sobre los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

No obstante, el gravamen implementado es absorbido ya sea por el consumidor final al llevarse a cabo un incremento en los precios de los productos o servicios, y a quienes hacen parte como intermediarios, no se ha logrado aún el que las grandes

³⁰ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p. 37.

³¹ Mendoza López Doris Teresita. La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. México, 2016. Libro electrónico. p. 541,542.

compañías multinacionales con presencia en el ámbito digital contribuyan, aunado a la falta de un establecimiento permanente.

Acción 2

La acción 2 representa una de las acciones más relevantes de la iniciativa BEPS por su importancia en visualizar la principal problemática internacional: la doble no tributación a través de estructuras artificiales aprovechando la falta de coherencia de sistemas fiscales.³²

Busca reducir los efectos de los mecanismos híbridos; mediante disposiciones convencionales para el diseño de normas internas que eliminen el efecto de los mecanismos y las entidades híbridas.³³

Al referirnos a entidades híbridas se puede entender como una disparidad fiscal que se presenta cuando la entidad que otorga un préstamo se considera transparente fiscal en su país de residencia fiscal y por lo mismo no está obligada a reconocer los ingresos por intereses derivados del financiamiento que otorgue a una parte relacionada. A su vez, puede presentarse el efecto que los socios de esa entidad también sean entidades o figuras jurídicas transparentes que no estén obligadas al pago de impuesto en su país de residencia, o existe la posibilidad de que los socios residan en una jurisdicción con régimen exento de impuestos o con sistema territorial.³⁴

Esta acción es implementada en México mediante el artículo 4 de la LISR, estableciendo que tratándose de partes relacionadas que pretendan aplicar los beneficios de un tratado para evitar la doble tributación, deberán acreditar que también se encuentran gravados en su país de residencia.

Acción 3

³² Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. 66.

³³ Ibidem. p. 542.

³⁴ Ibidem. p. 83.

Propone fortalecer los regímenes de empresas controladas en el extranjero con el propósito de limitar la posibilidad de diferir la acumulación de los ingresos por una entidad intermediaria, sujeta a un régimen fiscal preferente.³⁵

En el caso de México, podemos ver esta acción implementada en el artículo 176, referente a los Regímenes Fiscales Preferentes.

Acción 4

Está relacionada a la formulación de recomendaciones para desarrollar mejores prácticas para la elaboración de normas con el propósito de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la excesiva deducción de intereses.³⁶

Con relación al tema de deducciones de intereses, dentro de la LISR en su artículo 27 fracción VII se indican los requisitos necesarios para poder llevar a cabo deducciones de intereses para así evitar precisamente el traslado de beneficios.

Acción 5

Pretende desincentivar a los países para el otorgamiento de incentivos fiscales y la creación de regímenes fiscales preferentes para contribuyentes que no tienen una actividad real en los países que otorgan dichos incentivos., así como, exigir mayor transparencia a las diferentes administraciones fiscales.³⁷

Además de los tratados de intercambio amplio de información con los que México cuenta, en el Código Fiscal de la Federación, se adopta una de las recomendaciones de la OCDE referente a acción 5 por medio de un Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, que las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal

³⁵ Ibidem. p. 33, 34.

³⁶ Ibidem. p. 149.

³⁷ Ibidem. p. 33, 197.

en México, estarán obligadas a cumplir estarán obligadas a implementar efectivamente y a cumplir con dicho Estándar, de conformidad con el artículo 32-B.

Acción 6

Tiene como objetivo el combatir el uso indebido de Tratados a través de la inclusión de reglas antiabuso, específicamente en una cláusula de “limitación de beneficios” y una regla que permite negar la aplicación de un Tratado si uno de los “propósitos principales” de una transacción o arreglo es buscar los beneficios del Tratado, a menos que no contradiga el objeto de dicho Tratado.³⁸

México ha incluido en algunos de sus Tratados como, Colombia, Costa Rica, China, Panamá, Ucrania, entre otros. Cláusulas relacionadas con la limitación de beneficios, “esta disposición limita la aplicación del tratado, con base en criterios relativamente objetivos, como son: residencia, propiedad, naturaleza de accionistas y sus actividades”.³⁹

Acción 7

Pretende actualizar el alcance del concepto de establecimiento permanente, así como limitar las excepciones en relación con “actividades preparatorias o auxiliares” para que los beneficios que obtengan empresas extranjeras se sometan a gravamen en el Estado en el que se configure un establecimiento permanente.⁴⁰

Tal y como se ha explicado en capítulos anteriores, el concepto de establecimiento permanente está regulado en el artículo 2 de la LISR, implementando así la presente acción.

Acciones 8, 9 y 10

³⁸ Ibidem. p. 34.

³⁹ Van't Hek Koen. Comentarios al Reporte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Ocde) En su Documento Base Erosion And Profit Shifting (Beps) Accion 6: Prevenir el Conceder Beneficios de Tratados en Circunstancias Inapropiadas. México, 2014. Recuperado de: http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/index.php?option=com_content&task=view&id=1754&itemid=9
Fecha de consulta: 05/09/2021.

⁴⁰ Van't Hek Koen. BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia. México, 2017. p. 299.

Presentan las guías de Precios de Transparencia, introducen un enfoque de sustancia sobre forma, reduciendo la importancia de términos contractuales para el traslado de riesgos e intangibles entre partes relacionadas, así combatiendo la división artificial de la propiedad de intangibles entre entidades que, entre partes no relacionadas, nunca hubiera ocurrido.⁴¹

La LISR permite considerar una desviación de las condiciones establecidas en los contratos sólo en circunstancias excepcionales. Por el contrario, las guías de las que hablan estas acciones hacen caso omiso a los términos contractuales pactados como parte de un proceso estandarizado de seis pasos del análisis funcional, el cual va más allá de lo permitido por la LISR⁴², así como de los principios constitucionales.

El artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia a las acciones anteriores estableciendo que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Acción 11

En comparación con otras acciones BEPS, esta acción no incluye propuestas para modificar reglas fiscales internacionales. Recomienda y sugiere que la OCDE continúe trabajando en conjunto con los países que son parte de la iniciativa BEPS y el marco inclusivo para recopilar datos informativos y estadísticos relevantes. Lo anterior, tiene como finalidad contar con indicadores que permitan medir el impacto de las prácticas de erosión de la base gravable y transferencia de utilidades, así como medir el impacto de las medidas utilizadas para combatir dichas prácticas.⁴³

Acción 12

⁴¹ Ibidem. p. 35.

⁴² Ibidem. p. 435.

⁴³ Ibidem. p. 448, 449.

Tiene como objetivo principal proporcionar información oportuna a las administraciones tributarias en relación con estructuras potencialmente agresivas o abusivas de planeación fiscal e identificar a los promotores (asesores) y usuarios de dichas estructuras. Así como, disuadir el uso y reducir la promoción de estructuras de evasión fiscal.⁴⁴

Como ejemplo de la implementación de la acción 12 en la legislación mexicana, cabe destacar que, el 9 de diciembre de 2019, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma al Código Fiscal de la Federación mediante el cual se adicionó el Título Sexto denominado "De la Revelación de Esquemas Reportables" que en su artículo 197, señala que los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados, asimismo, se define a los asesores fiscales como cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Adicionalmente, el artículo 199 del mismo ordenamiento, define a un esquema reportable como cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México, además, se considera esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos.

Ahora bien, dentro del contenido del artículo 199 también se definen los esquemas generalizados y personalizados, siendo los primeros, aquéllos que buscan comercializar de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y esquemas reportables personalizados, aquéllos que se

⁴⁴ Ibidem. p. 483.

diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

Aunado a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria, se encargará de expedir las reglas de carácter general para llevar a cabo la declaración de dichos esquemas.

Acción 13

Busca el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia en la información dirigida a las administraciones tributarias, teniendo en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas, mediante la incorporación de un modelo de reporte, que busca proporcionar información clave de las multinacionales a las autoridades fiscales, respecto a la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica, los impuestos que pagan, el capital disponible, los empleados y el nivel de activos que mantienen en los distintos países en los que operan.⁴⁵

Esta acción se ve reflejada en la normativa fiscal dentro del artículo 76-A del la LISR, el cual establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán proporcionar a las autoridades fiscales a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate, declaraciones anuales informativas.

Mismas que se dividen en:

- Fracción I. Declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional. Con información referente a la estructura organizacional, descripción de actividades, y posición financiera y fiscal.
- Fracción II. Declaración informativa local de partes relacionadas. Con la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como la información financiera del contribuyente obligado.

⁴⁵ Ibidem. p. 525, 526.

- Fracción III. Declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional. Que contenga información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados, indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales de las que opera el grupo empresarial multinacional, adicional a un listado de todas las entidades integrantes.

Acción 14

Establece un mecanismo para atender la controversia fiscal internacional, consistente en el procedimiento de acuerdo amistoso (Mutual Agreement Procedure o MAP), para analizar y ofrecer soluciones a los obstáculos que impiden a los países resolver por medio de los MAP las controversias relacionadas con Tratados fiscales.⁴⁶

Acción 15

Esta acción, al igual que la 1, funge como apoyo a la implementación de las demás acciones, con el objetivo de desarrollar un Instrumento Multilateral para modificar los convenios bilaterales.⁴⁷

⁴⁶ Ibidem. p. 561, 583

⁴⁷ Ibidem. p. 37.

CONCLUSIONES

1.-Ciertamente, el Impuesto Sobre la Renta es uno de los tributos más importantes, no solo en México sino a nivel mundial, dado que grava los ingresos o ganancias de los contribuyentes como resultado de sus actividades económicas. Al dar como resultado una reducción en los ingresos, se busca cumplir con lo estipulado en la ley y, al mismo tiempo, que bajo las cuestiones permitidas dentro de las normas tributarias se puedan obtener beneficios que reduzcan la carga tributaria sobre los contribuyentes. Esta búsqueda de beneficios tiene como consecuencia la creación de estrategias fiscales, lo que es legal, lo que se debe de frenar son las prácticas de elusión y evasión fiscal incorporando una cultura contributiva.

2.-Si bien está fundamentado en nuestra Constitución Política que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera en que señalen las leyes, no obstante, podemos observar que existen en la norma formas de reducir la carga tributaria, tales como las deducciones autorizadas y los estímulos fiscales, mismos que con el conocimiento adecuado de la ley, están al alcance de todos los contribuyentes. A su vez, en el ámbito internacional, existen los convenios en materia fiscal o los tratados para evitar la doble tributación que además que proporcionar facilidades contributivas, incentivan la inversión y el crecimiento económico de los Estados parte, lo que actualmente se debe evitar son los abusos, pero no eliminar los beneficios que se tienen a nivel de tratados.

3.-No obstante, la misma apertura global que se ha dado a lo largo de los últimos años ha ocasionado que se elaboren estrategias o planeaciones agresivas con el objetivo de contribuir lo menos posible o incluso, la nula contribución. Tal es el caso de los territorios de baja imposición que ofrecen tasas menores que la mayoría de los países para atraer inversión. Sin embargo, la mayoría de estos territorios mantienen políticas de no intercambio de información, lo que da como resultado que sean utilizados para operaciones con recursos de procedencia ilícita, en otras palabras, asuntos de lavado de dinero. Otra problemática de territorios con regímenes fiscales preferentes es que al tener tasas tan bajas son más atractivos para que las empresas realicen inversiones y deja en desventaja competitiva al resto

de los países que no pueden disminuir sus tasas impositivas. Por lo que proponemos una estrategia a nivel global para que se incrementen las practicas de enviar recursos a países con baja o nula imposición fiscal, con apoyo de tratados.

4.-Aunado a lo anterior, el uso de nuevas tecnologías propicia que las empresas no cuenten con un lugar físico en los Estados en los cuales tienen presencia comercial, obligando a estos a implementar mecanismos para recaudar los impuestos por esos ingresos derivados del comercio digital y mantener así una libre competencia entre las empresas locales y extranjeras que únicamente realizan transacciones de manera virtual, por lo que es necesario que el concepto de establecimiento permanente evolucione y comprenda las operaciones a través de la red, y podría ser un elemento de sujeción la dirección IP..

5.-Otro aspecto a resaltar sobre la implementación de estrategias fiscales es la diferencia entre las multinacionales y empresas locales, las primeras al contar con un capital mayor tienen la posibilidad de llevar a cabo sus operaciones con partes relacionadas, como una manera de dividir el funcionamiento de la empresa, haciendo uso de tratados internacionales y acudiendo a territorios de baja imposición lo que les permite tributar menos y generar mayores ganancias y un mejor distribución de sus utilidades, en comparación con pequeñas y medianas empresas que deben ajustarse únicamente a lo establecido por las leyes locales, con efecto negativo para las haciendas públicas y por ende de los países que menos recursos tienen porque la derrama económica las multinacionales la trasladan a países con baja carga impositiva.

6.-Bajo esta tesitura, la implementación de planes a nivel internacional como la iniciativa BEPS elaborada por la OCDE, son instrumentos que tienen como finalidad el generar una política fiscal de manera global que permita la realización de transacciones entre naciones sin incurrir en temas de evasión o elusión fiscal. Sin embargo, lograr armonizar el marco normativo de diferentes naciones sin irrumpir con su soberanía no es sencillo. En México, el sustento de toda normativa es la Constitución y los principios que de ella emanan, por lo que las acciones 8, 9 y 10

de la iniciativa BEPS que reducen la importancia de los términos contractuales va en contra de los principios de legalidad y certeza jurídica establecidos en la CPEUM.

7.-Todo lo referido nos permite afirmar que es posible la implementación de estrategias que se sujeten al contenido de las leyes y que otorguen beneficios a los contribuyentes sin que este incurra en un delito, un acto de elusión o un incumplimiento de sus obligaciones fiscales. No obstante, en materia internacional todavía no hay una política adecuada que evite que las grandes empresas dejen de integrar acciones para obtener beneficios excesivos, y por tanto fuera de la ley, es por eso que la propuesta de integrar un impuesto global puede ser en parte la solución pero nos inclinamos más por lograr regular un nuevo elemento de sujeción o ampliar en su contenido los existentes.

BIBLIOGRAFÍA

1. Adolfo Arrijo Vizcaíno. Derecho fiscal. 22a edición, México, D. F.: Themis, 2014
2. Raúl Rodríguez Lobato. Derecho fiscal. tercera edición. Ciudad de México: Oxford University Press, 2014.
3. Sonia Venegas Álvarez. Derecho fiscal: parte general e impuestos federales. Primera edición Ciudad de México, Oxford University Press, 2016.
4. Alil Álvarez Alcalá. Lecciones de derecho fiscal. 2a edición. México: Oxford University Press, 2015.
5. Miguel Gutiérrez Bengoechea. Cuestiones actuales de la fiscalidad internacional Granada: Comares, 2018.
6. Sonia Venegas Álvarez. Derecho fiscal: procesos, procedimientos y contribuciones locales. Primera edición. Toluca, Estado de México: Oxford University Press, 2017.
7. Javier Alejandro Sánchez Vega. Principios de derecho fiscal. México, D. F.: Ediciones Fiscales ISEF, 2015.
8. Cutberto Simón Medina Ortega. Derecho fiscal: estudio integral de las contribuciones. Segunda Edición. México: 7 Editores, 2011.
9. Hugo Carrasco Iriarte. Derecho fiscal constitucional. 5a ed. México: Oxford University Press, 2010.
10. Sonia Venegas Álvarez. Derecho Fiscal. México, D.F.: Oxford University Press, 2010.
11. Pérez Chávez José. Estudio del impuesto sobre la renta: personas morales. Cuarta edición. Ciudad de México: Tax Editores Unidos, 2019.
12. Pérez Chávez, Fol Olguín. Estudio del impuesto sobre la renta: personas físicas. Quinta edición. Ciudad de México: Tax Editores Unidos, 2019.
13. Baltazar Feregrino Paredes. Diccionario de términos fiscales. Octava Edición. México: Ediciones Fiscales Isef, 2017.
14. Javier Alejandro Sánchez Vega. La defraudación fiscal y sus equiparables como delitos graves. 2a ed. México, D.F.: Sista, 2005
15. Pablo Hernández-Romo Valencia. Los delitos fiscales: delitos previstos en el Código fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2016.
16. Kohen Van'T Hek. Base Erosion and Profit Shifting. Primera edición. Ciudad de México: Dofiscal Editores, 2017,

17. Alil Álvarez Alcalá. Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México. México, D.F.: Tirant lo Blanch, 2014.
18. Ríos Granados Gabriela, Derecho tributario. Parte general. 1ª Ed. México: Porrúa, 2014.
19. Delgadillo Gutiérrez Luis; Delgadillo Lozano Sheimi. Principios de Derecho tributario. 6ª ed. México: Limusa, 2018.
20. Lothar Kuhlen; traducción de Beatriz Cruz Márquez y Juan Luis Fuentes Osorio. Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal. Madrid: Marcial Pons, 2015.
21. Armando Miranda Pérez. Temas selectos de derecho fiscal. México, D.F.: Editorial Novum, 2011.
22. Vizcaína Arrijoja Adolfo. Derecho fiscal, 20ª ed, Themis, México, 2006.
23. López Padilla Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I Personas Morales. 1ª ed. México: Themis, 2018.
24. Delgado Pacheco, Abelardo. "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", Información comercial española, ICE Revista de Economía, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, núm. 825, España septiembre-octubre de 2005, pp. 97-118.

Biblioteca Jurídica Virtual

- Vizcaíno Arrijoja, Adolfo. Principios Constitucionales en Materia Fiscal. 1981. *JURIDICA Anuario del departamento de derecho de la Universidad Iberoamericana* (Núm. 13) Recuperado de : <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/10890/9962>
- Venegas Álvarez Sonia, Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México, México, D.F.: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007. Recuperado de: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2489-presunciones-y-ficciones-en-el-impuesto-sobre-la-renta-de-las-personas-fisicas-en-mexico>
- Asprón Pelayo Juan Manuel. Impuesto sobre la renta de personas físicas (por enajenación y adquisición de inmuebles). Colección Colegio de Notarios del Distrito Federal México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016. Recuperado de : <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3723/2.pdf>