



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

“Propuesta para garantizar la aplicación
del principio de proporcionalidad dentro del
Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la
Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

TERESA DE LA CRUZ RAMÍREZ.



ASESORA: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA

Nezahualcóyotl, Estado de México, Agosto 2016.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos

*A mi Alma Mater, la Universidad Nacional Autónoma de México,
a través de su Facultad de Estudios Superiores Aragón,
por ayudarme a comprender el verdadero sentido de la vida.*

*Especial agradecimiento a mi maestra y asesora de esta tesis,
la Lic. Alicia Concepción Rivas García, quien con gran
profesionalismo y experiencia supo darme los elementos para
la realización de esta investigación.*

*A mis maestros, por sus enseñanzas y observaciones
que me han servido para tomar conciencia crítica.*

A mi familia a quien debo lo que soy.

*A mis amigos, quienes al confiar en mí hicieron de mi vida
como estudiante universitaria una gran etapa,
la que nunca voy a olvidar.*

Dedicatoria

Esta tesis se la dedico a todos aquellos que me han brindado su ayuda y comprensión, la cual ha sido de vital importancia para cumplir con mis sueños y objetivos, y hoy estar a punto de concluir con uno de los más importantes proyectos que hasta hoy he tenido.

A mi madre, Pílar Ramírez, por su paciencia, consejos, amor y sobre todo por ayudarme con los recursos necesarios para estudiar.

A mi padre, Bartolo de la Cruz (QEPD), que a pesar de ya no estar con nosotros, sé que este momento para ti hubiera sido tan especial como lo es para mí.

A mi hermana, Sara de la Cruz, por estar siempre presente acompañándome para poderme realizar.

Índice.

Introducción.....	<i>pág.</i> I
-------------------	------------------

Capítulo I Antecedentes de los impuestos.

1.1. Concepto de contribución.....	1
1.1.2 Clasificación de las contribuciones.....	2
1.2. Concepto de impuesto.....	4
1.2.1. Clasificación de los impuestos.....	7
1.3. Principios constitucionales de los impuestos.....	9
1.3.1. Principio de legalidad o de reserva de ley.....	10
1.3.2. Principio de generalidad.....	12
1.3.3. Principio de vinculación al gasto público.....	13
1.3.4. Principio de obligatoriedad.....	15
1.3.5. Principio de equidad.....	15
1.3.6. Principio de proporcionalidad.....	17
1.4. Efectos de los impuestos.....	19
1.4.1. La repercusión.....	19
1.4.2. La evasión o elusión.....	20
1.4.3. La difusión.....	21
1.4.4. El desgravamiento.....	21
1.4.5. La absorción del impuesto.....	22

Capítulo II Impuesto Sobre la Renta.

2.1. Impuesto Sobre la Renta.....	23
2.2. Elementos del Impuesto Sobre la Renta.....	26

2.2.1. Sujetos.....	26
2.2.1.1. Pasivo.....	28
a) Persona física.....	30
b) Persona moral.....	31
2.2.1.2. Activo.....	33
2.2.2. Objeto.....	35
2.2.3. Base gravable.....	36
2.2.4. Tasa.....	37
2.2.5. Tarifa.....	37
2.2.6. Época de pago.....	39
2.2.7. Lugar de pago.....	41

Capítulo III Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2013.....	42
3.1. Régimen General de Ley de las Personas Morales.....	42
3.1.1 Derechos.....	43
3.1.2. Obligaciones.....	44
3.2 Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.....	48
3.2.1. Derechos.....	49
3.2.2. Obligaciones.....	50
3.3. Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.....	51
3.3.1. Derechos.....	52
3.3.2. Obligaciones.....	53
3.4 Régimen de pequeños contribuyentes.....	54
3.4.1. Derechos.....	55
3.4.2. Obligaciones.....	55

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2015	56
3.5. Régimen General de Ley de las Personas Morales.....	57
3.5.1. Derechos.....	57
3.5.2. Obligaciones.....	58
3.6. Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.....	60
3.6.1. Derechos.....	60
3.6.2. Obligaciones.....	62
3.7 Régimen de incorporación fiscal.....	63
Capitulo IV Propuesta para garantizar la aplicación del principio de proporcionalidad dentro del régimen de incorporación fiscal, previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta	69
Conclusiones.....	110
Bibliografía.....	113
Anexos.....	118

Introducción.

En México, el Impuesto Sobre la Renta, es el más importante desde el punto de vista recaudatorio y como herramienta económica, ya que este es uno de los que más dinero aporta a la Federación, para que esta pueda satisfacer las necesidades del país.

De la importancia que tiene este impuesto para nuestro país, es que deviene el interés de realizar la presente investigación, a fin de establecer propuestas que mejoren la ley ya existente, y de esta forma permitirle al contribuyente cumplir de manera sencilla con las obligaciones previstas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una de las finalidades que tiene el legislador al crear o modificar una Ley fiscal, es la de lograr una mayor recaudación, y de esta forma poder cumplir con sus objetivos y así satisfacer las necesidades de la colectividad; pero no deben de olvidar que en todo momento se deben de respetar los principios consagrados en el nuestra Carta Magna.

Además de que la importancia de este impuesto también radica en la cantidad de contribuyentes que tiene, ya que al gravar sus ingresos, es muy sencillo que una persona física o jurídica, se situé en alguna de las hipótesis normativas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El motivo que dió origen a esta investigación, es porque se considera a futuro este nuevo Régimen de Incorporación Fiscal será ineficaz, lo que propiciará una caída en el número de contribuyentes, que se encuentren dados de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, y con ello también la cantidad de erario que recaude la Federación.

Pero en este trabajo, no solamente se busca beneficiar al contribuyente, sino también al Gobierno, como sujeto activo de esta relación jurídico tributaria, al tratar de evitar la evasión de dicho impuesto, proponiendo se deroguen

algunas normas, esto con el fin de subsanar las lagunas que tiene la ley en comento.

Cabe destacar que el presente trabajo se enfoca al estudio del Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del año 2014, ya que con la reforma del año 2013, a la ley en comento, este fue el cambio más radical que sufrió, al desaparecer los regímenes intermedio a las actividades empresariales y el de pequeños contribuyentes, ambos aplicables a las personas físicas.

Para ello fue necesario dividir este trabajo de tesis en cuatro capítulos, para un mejor estudio del problema en cuestión, los que fueron desarrollados de la siguiente manera:

- En el capítulo I, se darán los elementos y conceptos necesarios para entender lo que es un impuesto, los principios constitucionales que deben regirlos, así como sus efectos, los que serán indispensables para el entendimiento de los posteriores.
- En su capítulo II, comenzaremos a adentrarnos en el estudio del Impuesto Sobre la Renta, al conocer los elementos del mismo, es decir aquellos requisitos con los que debe cumplir para considerarse una persona física o moral debe tributar en términos de esta ley.
- En el capítulo III, se hará un estudio minucioso a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estudiarán tanto las obligaciones como los derechos de los que gozan las personas físicas o jurídicas al estar inscritas en un régimen fiscal, esto tanto de la ley vigente en el 2013, como en la vigente en la actualidad, esto para entender las ventajas y desventajas que tiene el régimen materia de este trabajo de investigación.

- Mientras que en el capítulo IV, se expondrán los motivos por los que se considera este Régimen de Incorporación Fiscal, es violatorio del principio de proporcionalidad, previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos, así mismo se darán las propuestas para evitar dicha violación, tratando siempre de proteger los intereses tanto del sujeto pasivo como del activo de esta relación jurídico tributaria.

Capítulo I.

Antecedentes de los impuestos.

1.1 Concepto de contribución.

La palabra contribución debemos entenderla como un concepto genérico, el cual para su estudio ha sido clasificado de diversas maneras una de ellas la podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación, igualmente de forma doctrinaria la han dividido en contribuciones forzadas y voluntarias, las primeras son aquellas que han sido fijadas a los particulares y que se adecuen a una norma prevista en ley, mientras que la segundas son aquellas que derivan de un acuerdo de voluntad o de una declaración unilateral de voluntad que signifique para el particular un acto de liberación como lo puede ser una donación. Para su mejor comprensión a continuación se da un concepto de la misma:

Una contribución es aquella aportación que hacen las personas físicas o morales, las cuales son de carácter pecuniario generalmente, en su esencia deben tener igualdad, uniformidad y moderación de las cargas aplicables a cada individuo ya sean personas físicas o morales, de acuerdo con Narciso Sánchez Gómez, “las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas”¹

Las contribuciones para que sean consideradas como tal, deben cubrir con ciertas características, es decir, tener aquellas cualidades o peculiaridades de esos ingresos públicos que nos permitan diferenciarlos de otros recursos que percibe el Gobierno, entre dichas características, encontramos las siguientes:

¹ • Sánchez Gómez, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, 8a edición, Porrúa, México, 2011, p. 257

- Las deben realizar las personas físicas y morales que se encuentren en el supuesto establecido en la legislación, siendo esta una obligación.
- Su pago puede ser en dinero o en especie, en el sistema jurídico mexicano es más común el primero.
- Se establecen mediante una ley, la cual debe ser expedida por un órgano legislativo, debiendo ser general, obligatoria y abstracta.
- Su pago es obligatorio, para ello el Gobierno dispone del poder coactivo y sancionador, es decir, que tiene esa facultad para obligar al contribuyente al pago, el uso de esta facultad es con el fin de minimizar el incumplimiento de las obligaciones fiscales con las que debe cumplir cada contribuyente.
- El destino que tengan dichas contribuciones debe ser el gasto público, de ellas es de donde el Gobierno obtiene lo necesario para atender a las diversas necesidades sociales.
- Existe una relación bilateral, en la cual el Gobierno funge como sujeto activo y el contribuyente como pasivo.

Estas son de suma importancia en cualquier sistema jurídico ya que de ahí, es de donde se obtiene principalmente el erario para que el Gobierno pueda cubrir las necesidades que tenga una determinada sociedad, la legislación puede ser a nivel Federal o Local, esta última comprendiendo a las Entidades Federativas.

1.1.2 Clasificación de las contribuciones.

Los estudiosos del derecho coinciden en clasificar doctrinalmente a las contribuciones de la siguiente forma:

1. Impuestos: Representan el más importante ingreso tributario, de tal manera que se le ubica en primer lugar dentro del catálogo de los

ingresos públicos, para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo.

2. Derechos: Difieren de los impuestos, en virtud de los beneficios personales y directos que reciben los contribuyentes por los servicios que les presta el Estado, o bien por usar, explotar o aprovechar, bienes del dominio público, el pago de estos deberá realizarse en proporción con las ventajas alcanzadas por los sujetos pasivos.
3. Contribuciones especiales: Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas aquellas personas físicas y morales a uno o varios sectores de la población, con objeto de atender o financiar el monto de una obra pública o de un servicio de interés general”². Estas a su vez se dividen en aportaciones de seguridad social y en contribuciones de mejoras.

Nuestra legislación las denomina Contribuciones de mejoras y son aquellas marcadas en las leyes a cargo de personas físicas o morales que se beneficien directamente por obras públicas. Mientras que las Aportaciones de Seguridad Social, son aquellas contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas en materia de seguridad social, o bien por las personas que se beneficien directamente por los servicios de seguridad brindados por el Estado.

Mientras que de acuerdo con el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación se clasifica de la siguiente manera:

1. Impuestos: Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en una

² Sánchez Gómez, Narciso, op. cit, p. 261

situación jurídica de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las Aportaciones de Seguridad Social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

2. Aportaciones de Seguridad Social: Son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de Seguridad Social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social que proporcione el mismo Estado.
3. Contribuciones de mejoras: Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas.
4. Derechos: Son las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado, en sus funciones de Derecho Público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

1.2 Concepto de impuesto.

Los impuestos son uno de los instrumentos más importantes con los que cuenta el Gobierno para la recaudación de erario, debemos entender al impuesto como “prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”³

Mientras que Doricela Mabarak menciona es una “prestación, porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo, también de manera exclusiva, de la autoridad

³ Flores Zavala, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, 34ª edición, Porrúa, México, 2004, p. 33

gubernamental; es decir, esta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto e individualizado a cambio del pago efectuado, pues el contribuyente aporta la suma de dinero, que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, la cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere la obligación fiscal”.⁴

El Código Fiscal de la Federación igualmente define lo que son los impuestos en su artículo segundo que a la letra dice:

“Artículo 2o.

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

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

(...)”

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato, considera “que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”⁵

En las definiciones anteriores se encuentran implícitas las siguientes características con las que debe contar para considerarse un impuesto, como lo son:

a) Se trata de contribuciones que deben hacer las personas físicas o morales que encuadren dentro de una hipótesis normativa, pero es importante

⁴ Mabarak Cerecedo, Doricela, “Derecho financiero Público”, 3ª edición, McGraw-Hill, México, 2007, p. 60

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, 2a edición, Oxford University Press, México, 2012, p. 61

resaltar que no deben esperar ninguna contraprestación de forma directa e inmediata, sino que las recibirán de forma indirecta y mediata, es decir, se traducen en la prestación de servicios públicos, ya que deberán entregarlas a fin de que el Gobierno pueda cumplir con sus cometidos de orden público e interés social.

b) Su pago es en dinero o en especie, la primera es la forma en la que comúnmente son pagados los impuestos en nuestro país.

c) El entero del impuesto es obligatorio, esto es una consecuencia de la propia ley que lo crea, ya que al ser normas fiscales de carácter general obligatorias e impersonales, se deben cumplir de forma espontánea por todos los obligados

d) Deberán ser proporcionales y equitativos, entendiéndose por el primero que deberán contribuir conforme a la capacidad contributiva que tenga cada uno de los destinatarios del impuesto en cuyo supuesto jurídico se encuentre obligado, en lo que se refiere a la equidad se refiere al trato, es decir, se deberá tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, ello es norma de equidad, generalidad y uniformidad para el pago del tributo.

e) Que el dinero recaudado de un impuesto sea destinado a cubrir el gasto público previsto en el presupuesto de egresos, con ello se rectifica que todo impuesto debe tener un fin eminentemente social.

f) Todo impuesto solo puede ser creado mediante un precepto jurídico, ya que no puede haber tributo sin una ley que lo regule.

h) La finalidad de los impuestos es netamente fiscal, aunque en algunos casos también pueden tener fines extrafiscales, como es el caso de los impuestos en materia aduanera, que en algunos casos con las altas aportaciones que se deben hacer pretenden restringir la entrada de mercancía con el fin de proteger la economía nacional.

1.2.1 Clasificación de los impuestos.

Doctrinalmente los impuestos han ido clasificados para su mejor entendimiento, así como para comprender los alcances de los mismos, podemos identificar el tipo de impuesto del que se trata con solo sus características básicas de estos, algunas de estas clasificaciones son las siguientes:

Impuestos directos e indirectos: Los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que afectan solo a su patrimonio, como es el caso del Impuesto Sobre la Renta ya que es a un contribuyente en específico quien se le impone dicha obligación fiscal. Los impuestos indirectos, son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera que no sufra este el impacto económico, un ejemplo de ello es el Impuesto al Valor Agregado, ya que el contribuyente mediante un cargo al precio de los bienes enajenados o servicios prestados según sea el caso, los traslada al consumidor, obteniendo así el dinero que debe pagar al fisco.

Impuestos personales y reales: Los impuestos personales tienen en cuenta a la persona como sujeto pasivo del impuesto, está encaminado principalmente a las cualidades de las personas, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta que grava los ingresos de las personas físicas, como lo son los asalariados y los prestadores de servicios profesionales independientes. Por lo que respecta a los impuestos reales, son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, y gravan o recaen principalmente sobre las cosas o los bienes.

Impuestos con fines fiscales o extrafiscales: Los primeros son los que están destinados a proporcionar ingresos al Gobierno para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos. Mientras que los segundos son los que se decretan sin la intención de que el Gobierno obtenga ingresos, sino

principalmente con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa de la obtención de ingresos para los gastos públicos.

Impuestos de derrama, fijos, proporcionales, progresivos y regresivos: Esta clasificación tiene por base el sistema de cuotas, en consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta.

En términos generales el impuesto de derrama significa el repartimiento de un impuesto o gasto, es decir, es el que se distribuye entre la totalidad de los sujetos deudores.

El impuesto fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, sin importar si es una persona o una cosa.

Se dice que el impuesto es proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a esta.

Es un impuesto progresivo cuando, el tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base impositiva o base gravable, de tal suerte que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más proporcionales de la cuantía de la obligación tributaria. Con la cuota progresiva el tributo aumenta proporcionalmente en relación con el valor gravado.

En el impuesto regresivo en cuanto mayor sea la base gravable, menor es el porcentaje.

Impuestos instantáneos y periódicos: Estamos en presencia de un impuesto instantáneo, cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un ejercicio fiscal, un ejemplo de este lo es el Impuesto al Valor Agregado. Y de un impuesto periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares mediante un ejercicio fiscal, como lo es el Impuesto Sobre la Renta que para su pago se divide en declaraciones provisionales.

1.3 Principios constitucionales de los impuestos.

Los principios constitucionales, son aquellas reglas básicas que tienen su origen en nuestra Carta Magna, las cuales deben seguir las autoridades tanto legislativas como administrativas para dar cumplimiento a sus funciones.

“Los principios son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador... y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita... un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.”⁶

Los principios no cambian, no están sujetos a cambios o a sustitución, además pueden servir para resolver casos difíciles, ya que no dictan una conducta específica, para ello es posible ponderar dichos principios en caso de que haya contradicción entre uno y otro, siempre preservando el de mayor valor dependiendo del caso en concreto. Los principios constitucionales cumplen tres funciones específicas:

- “La exegética: Porque ayudan a la interpretación de todo el ordenamiento jurídico.
- La fundamentadora: Dado que limitan a las autoridades y dirigen el ejercicio de sus potestades y atribuciones.
- La de garantía para los particulares: Por ser fortaleza de los derechos individuales y otorgar certeza jurídica al particular.”⁷

En lo que se refiere al sistema jurídico mexicano los principios constitucionales, en materia fiscal, se encuentran plasmados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

⁶ **Burgoa** Toledo, Carlos Alberto, *“Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento”*, Dofiscal Editores (Me), México, 2012, p. 11

⁷ **Venegas** Álvarez, Sonia, *“Derecho Fiscal”*, Oxford University Press, México, 2011, p. 6

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

De ahí se desprenden los siguientes principios: de generalidad, de obligatoriedad, de vinculación al gasto público, de legalidad o reserva de ley, de equidad y proporcionalidad.

1.3.1 Principio de legalidad o de reserva de ley.

Este principio se deduce de la siguiente frase contenida en el precepto legal mencionado: *“...que dispongan las leyes”*, y se refiere a que los elementos esenciales de los tributos deben estar contenidos en una ley tanto en su sentido formal como material. Su objetivo es que los gobernados sean gravados por una ley que previamente haya seguido un proceso legislativo, lo cual les permitirá conocer sus derechos y obligaciones en un impuesto determinado.

“Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material”⁸, esta facultad le es conferida mediante el diverso 73 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Además de establecer las leyes, serán fuente de obligaciones en materia tributaria, garantiza que las características que deberán contener las normas que regulen en materia tributaria deberán ser propias de la misma, es decir, deberán ser: impersonales, abstractas, generales y emanadas del poder legislativo, esto en lo que se refiere a la legalidad, sin embargo, esto no garantiza que una ley sea proporcional y equitativo, como lo menciona la tesis aislada intitulada:

⁸ **Delgadillo** Gutiérrez, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, 4ª edición, Limusa Noriega, México, 2003, p. 60

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTO SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise. Asimismo, al atender a la interacción de dicho principio tributario con la garantía de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, ha sostenido que el legislador no debe prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas quienes generen la configuración de los tributos, o bien, que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. Sin embargo, este Alto Tribunal no ha sostenido que en cumplimiento al principio de legalidad tributaria, el legislador esté obligado, adicionalmente, a tutelar los diversos principios de proporcionalidad y equidad, como si aquél fuera una meta-garantía constitucional que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad aunque, desde luego, el legislador debe velar por que no se violen los principios mencionados en último término, sin que ello derive del principio de legalidad tributaria.”⁹

De lo que podemos entender los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, a pesar de imponer una obligación para el legislador, son principios que deben atenderse por separado así al momento de que sea creada una norma tributaria, ya que el hecho de que el principio de legalidad sea respetado en una norma jurídica no garantiza los otros existan.

⁹ Tesis: P. LXXVI/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Enero de 2011, p. 56

Así el principio de legalidad, no solo significa que la contribución deba estar prevista en una ley, sino que también sugiere el poder Legislativo, debe determinar en una forma clara y precisa, todos los elementos de las contribuciones, no solamente para que exista una garantía formal de legalidad, y un estricto apego por parte de la autoridad fiscal, para que éste siendo el sujeto activo de esta relación tributaria no pueda actuar de manera arbitraria, sino para que el sujeto pasivo, siendo este el contribuyente, pueda tener acceso y conocer a fondo en que consiste la norma fiscal que le sea aplicable.

En lo que se refiere a la reserva de ley, su función principal consiste en establecer un límite al poder tributario del Estado de esta forma garantizando una verdadera legalidad en las normas que deberán acatar los contribuyentes.

El principio de legalidad lo podemos ver materializado en la Ley de Ingresos de la Federación, al ser el documento mediante el cual el Estado obtiene la autorización para realizar el cobro de determinadas contribuciones a fin de cubrir el gasto público, depende de la aprobación de dicha ley el nacimiento de las contribuciones que habrán de pagar los contribuyentes dentro de un ejercicio fiscal, comprendiendo del 1 de enero al 31 de diciembre, ya que anualmente deberá aprobarse una nueva Ley.

1.3.2 Principio de generalidad.

Se puede colegir el principio de generalidad es consecuencia del principio de legalidad, ya que el legislador al crear un precepto legal, debe incluir en él a toda la población, siendo este uno de los principales elementos del acto legislativo, este principio se encuentra consagrado al decir: “*Son obligaciones de los mexicanos...*”, con ello la Carta Magna determina las leyes fiscales deberán ser generales y no solo para los mexicanos, sino para todos aquellos individuos que estén situados en el supuesto normativo, dando surgimiento así a la obligación fiscal.

Este principio se encuentra vinculado con el de legalidad, ya que todo tributo para ser válido, debe estar previsto en una ley, además de que las contribuciones también deben de tener las características de una norma jurídica, como lo son la generalidad, abstractas e impersonales.

La generalidad tributaria, no significa que todos los individuos deban contribuir, sino que las contribuciones deben gravar a todas aquellas personas físicas o morales, cuya situación se encuentre en alguna de las hipótesis establecidas previamente en una norma jurídica, siempre y cuando estos cuenten con la capacidad contributiva para pagar dicho impuesto.

Es así que el principio de generalidad tributaria puede verse desde dos ópticas, la primera implica el deber de todos aquellos situados en un supuesto jurídico de contribuir, mientras que una segunda, se considera la capacidad contributiva de cada individuo para así determinar la cantidad que debe aportar al fisco.

De igual manera cuando una ley permita disminuir o exentar del pago de un impuesto, deberá establecerlo en una ley, la que tendrá que dar las mismas oportunidades a los contribuyentes, siempre y cuando estos cumplan con las características que sean determinadas para hacerlo.

1.3.3. Principio de vinculación al gasto público.

Los ingresos tributarios deben tener como finalidad costear los servicios públicos que el gobierno presta, además de implicar una doble obligación, es decir tanto al sujeto pasivo de contribuir, como para el Gobierno, ya que éste solamente puede destinar ese erario para dar cumplimiento a dicha obligación, este principio se encuentra en la primera línea de la fracción IV del numeral 31 Constitucional: *“Contribuir para los gastos públicos...”*.

“Se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de

tipo económico, de tipo financiero, y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional.”¹⁰

Debido a esta disposición constitucional por la que los mexicanos deben contribuir y que el Gobierno solamente deba utilizar dicho erario únicamente para aquellas actividades que estén dirigidas a contribuir los servicios públicos y al bien común, es que se puede asegurar que el gasto público representa el primer límite constitucional al Poder Tributario del Estado, ya que sería contrario a lo dispuesto por nuestra Carta Magna que se cobraran contribuciones para destinarlas a otro fin.

Es necesario que los gastos públicos sean controlados por el Gobierno, por lo que deberá adoptar medidas que permitan verificar que los ingresos públicos son utilizados conforme a lo establecido por la norma constitucional y se destinarán conforme a lo previsto por la norma jurídica que sea creada para tal efecto.

El Estado ha permitido la creación de impuestos o tributos con fines extrafiscales, sin embargo ante esta excepción, existe una condición, siendo ésta que el erario obtenido por el tributo extrafiscal, tenga por lo menos en alguna parte un fin fiscal.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifiesta, que “...*en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos –a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de estos –y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o los no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal...*”

¹⁰ Curriel Villaseñor, Omar, “Principios tributarios. Fundamentos constitucionales de la obligación fiscal expuestos en forma didáctica”, ISEF, México, 2004, p. 37

1.3.4. Principio de obligatoriedad.

La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra en vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación: *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”*

La obligatoriedad tributaria, debemos entenderla como una autentica obligación pública, que nace no solo de la relación jurídica que existe entre el Gobierno y el contribuyente, sino del poder de imperio que tiene el primero sobre los contribuyentes. Por lo tanto, su incumplimiento, puede derivar en consecuencias para los particulares, ya que el principio de obligatoriedad no solo implica un deber ciudadano, sino que además otorga al Gobierno los medios económicos necesarios para cumplir con las demandas de la población.

Es importante destacar, que la obligatoriedad de contribuir no solo corresponde a los mexicanos, sino que también incluye a los extranjeros, a pesar de que existe esta omisión en el referido artículo 31 fracción IV, la que ha sido subsanada mediante leyes secundarias, incluyendo tanto a personas físicas como personas morales.

1.3.5. Principio de equidad.

Con él se busca promover la igualdad, a menudo es relacionado con la justicia social, ya que defiende las mismas condiciones y oportunidades para todas las personas. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que 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, para lo cual el legislador debe crear

categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.

Este principio lo podemos encontrar de forma textual en el ya referido numeral al enunciar "...y equitativa...", de esta frase deviene la obligación del Congreso que al legislar deba crear diversas categorías dentro de una misma contribución, ya que a los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les deben imponer obligaciones iguales. Al respecto la Suprema Corte de Justicia indica:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad, y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, se ha señalado que el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, debiendo apreciarse que la garantía de equidad no tiene menor o mayor valor que la de igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, en tanto que la primera es una manifestación concreta de esta última. En este contexto, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En tal sentido, la Suprema Corte ha precisado progresivamente su alcance y ha señalado que la referida garantía, a través de un texto formal y materialmente legislativo, resulta aplicable al establecimiento de las contribuciones, de las exenciones previstas con motivo de éstas, así como de las obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria. De manera que cuando las disposiciones analizadas no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, cuando se trata de disposiciones legales que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad.”¹¹

No obstante, los sujetos a quienes se le aplique una norma jurídica determinada, no siempre deben encontrarse en condiciones idénticas, sino que la igualdad tributaria debe entenderse como el derecho, que tienen todos los

¹¹ Tesis: 1a. CXXXVI/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, Noviembre de 2005, p. 39

gobernados a recibir el mismo trato que quienes se encuentren en una situación similar, pudiendo hacer distinciones el legislador, siempre que estas tengan una justificación objetiva y razonable.

1.3.6. Principio de proporcionalidad.

Muchos tratadistas señalan que deberían estudiarse de forma conjunta los principios de proporcionalidad y equidad, esto porque juntos crean el principio de “justicia tributaria”, esta garantía tiene su antecedente histórico en la Constitución de Cádiz, en su artículo 339, que establecía *“Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”*.¹²

La garantía de proporcionalidad se refiere a la relación que existe entre el impuesto a cargo del contribuyente y la capacidad que tiene este para contribuir al gasto público. A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.

La capacidad económica del contribuyente se debe de analizar en dos niveles, el primero se refiere a que los contribuyentes que obtengan ingresos más elevados tributen de forma cualitativamente superior a los que obtienen ingresos medianos y reducidos recursos, y el segundo que a cada contribuyente individualmente considerado, la ley lo obligue a aportar al fisco solo una parte razonable de sus percepciones gravables.

Otra de las diferencias que podemos encontrar en estos principios es al observar los elementos de una contribución que puede englobar cada uno, la equidad toma en cuenta elementos como lo son: el hecho imponible, objeto,

¹² Constitución Política de la Monarquía Española. Promulgada en Cádiz a 19 de marzo de 1812, http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf, 18:37, 05/08/2015

base gravable, época de pago y los gastos deducibles, a diferencia de la proporcionalidad que se avoca a elementos como lo son la tasa y la tarifa, justificando con ello el trato desigual que se pudiera dar a algunos contribuyentes. De lo anterior podemos concluir que estos principios son consecuencia el uno del otro, siendo importante respetar ambas garantías. Al respecto la Corte ha pronunciado lo siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a 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 contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹³

Ahora bien, este principio se diferencia del, de igualdad, al referirse este último que al legislar debe existir la generalidad, es decir, que todas aquellos

¹³ Tesis: , Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, p. 144

individuos que encuadren en un supuesto jurídico deberán tributar, mientras que la proporcionalidad se refiere a la cantidad en la que estos deberán de hacerlo, es decir, en un mismo supuesto jurídico deberán existir las clasificaciones necesarias para que los contribuyentes tributen de acuerdo a la capacidad contributiva. Algunos autores consideran que ambos principios no son sino el principio de justicia de Adam Smith, quien dijo: *“...Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... en función de su capacidad económica”*.

1.4 Efectos de los impuestos.

Los efectos que tienen los impuestos desde un punto de vista económico se pueden estudiar desde un doble punto de vista de acuerdo a la repercusión que tengan la cual puede ser positiva o negativa, por una parte tenemos los efectos que causan los impuestos que se pagan, mientras por la otra los que no son pagados, dichos efectos en la mayoría de las ocasiones no se pueden prever.

1.4.1 La repercusión.

Aquí se presentan tres momentos, por lo tanto, este fenómeno solo aparece en los impuestos indirectos, ya que consiste en la lucha del obligado al trasladarlo a un tercero. Dichos momentos son los siguientes:

- **Percusión:** “Es el momento en que se realiza el presupuesto, de hecho previsto en la ley, para que nazca la obligación; el contribuyente se sitúa o se adecúa a la hipótesis de la norma jurídica fiscal para que se genere la obligación fiscal.”¹⁴Entendido de otra forma éste es el momento en el que nace la obligación fiscal, para lo cual el contribuyente deberá situarse en un supuesto jurídico, el que siempre deberá estar previsto en una norma jurídica.

¹⁴ Sol Juárez, Humberto, “Derecho Fiscal”, Red Tercer Milenio, México, 2012, p. 67

- **Traslación:** Es aquel momento en el que el causante del impuesto, es decir, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, traslada el gravamen a un tercero, el que a su vez podrá trasladarlo a otro.

La traslación ha sido dividida a su vez en traslación hacia delante, la cual consiste en aquella cantidad que el causante cobra por los bienes que enajene o los servicios que preste, además de que fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente; la retrotraslación, se da cuando el adquirente de bienes a fuerza pagará a su proveedor en cuanto realice la mercancía adquirida.

Mientras que la traslación lateral se da cuando no pudiendo efectuarse la retrotraslación o hacia adelante, el causante consigue que recaiga el pago del impuesto, sobre los proveedores o compradores de otras mercancías o de otros servicios, que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o servicios gravados o bien que son complementarios de los procesos de producción respecto de los gravados.

- **Incidencia:** Es el momento en el que el impuesto ya no puede ser trasladado y este consumidor final es quien debe pagar el impuesto que se haya causado.

1.4.2 La evasión o elusión.

La evasión consiste en la omisión del pago de los impuestos, mediante el uso de conductas ilícitas, ahora bien la elusión de los impuestos consiste en el no pago de los impuestos valiéndose de procedimientos legales, para ello los contribuyentes pueden hacer uso a su favor de las lagunas que se encuentren en la ley para evitar la causación de la obligación fiscal.

De lo anterior podemos inferir tanto la evasión como la elusión es el no pago de los impuestos que se causen, el cual puede ser de dos formas:

- La legal o elusión: La cual consiste en omitir el pago de una contribución mediante procedimientos legales, por ejemplo, en el pago del Impuesto Sobre la Renta al realizar deducciones autorizadas, el contribuyente se estará valiendo de los medios que le proporcione la ley para reducir el monto que habrá de pagar por concepto de dicho impuesto.
- La ilegal o evasión: En este supuesto el contribuyente se vale de conductas ilícitas para no pagar los impuestos que se causen por la conducta que lleva cabo, un ejemplo de ello es el contrabando.

1.4.3 La difusión.

Otro de los fenómenos de los impuestos es la difusión. Cuando un impuesto ha llegado hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta el fenómeno que hemos llamado de la incidencia, con el que termina la repercusión, pero entonces se presenta otro fenómeno que es el de la difusión del impuesto, que afecta a terceros que guardan una relación indirecta.

Las diferencias que existen entre la difusión y la repercusión son principalmente dos: La primera es que la repercusión puede presentarse o no, en cambio, la difusión siempre se presenta, porque suponiendo que el impuesto no pueda ser trasladado, la persona que lo paga, el sujeto, sufrirá la disminución de su poder adquisitivo e iniciará un proceso de difusión del impuesto.

1.4.4 El desgravamiento.

Un fenómeno de los impuestos, al que podríamos llamar la utilización del desgravamiento, se presenta cuando, por la supresión de un impuesto, se rompe el equilibrio económico establecido este fenómeno se presenta, porque así como hay la tendencia de hacer pasar el impuesto a terceros, hay la tendencia a aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

1.4.4 La absorción del impuesto.

Puede darse el caso, de que al establecer un impuesto, el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su capital o trabajo empleado, o bien consigue un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, etc.

En otras palabras, cuando al pagar un impuesto repercutible no se traslada y se procura disminuir el costo o bien se aumenta la producción para continuar teniendo la misma utilidad.

Además de los efectos mencionados con antelación también existen los de capitalización y amortización, los cuales consisten en lo siguiente:

- La amortización, se refiere al momento en que las cosas bajan de valor debido al pago del impuesto. En otras palabras, este efecto al aplicar un impuesto sobre un bien mueble, el resultado será la disminución del costo del bien, este solo se producirá respecto del propietario del mismo, por ejemplo: En un bien mueble que produce \$1,000 de renta mensual, en consecuencia vale \$100,000.00. Se establece un impuesto de 10% sobre la renta, ésta bajará a \$900 y el valor será de \$90,000.00.
- La capitalización, se da en caso de desgravamiento, es decir, cuando se encuentre establecido un impuesto, habrá un aumento en el valor de la propiedad y es ahí cuando se da la capitalización. Este da un efecto contrario al de la amortización, ya que en él ya sea por la desaparición de un impuesto o por la creación de uno nuevo el bien aumentará su valor.

Capítulo II

Impuesto Sobre la Renta.

2.1. Impuesto Sobre la Renta.

“La palabra renta proviene de la raíz latina *reddita*, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra”¹⁵. De ahí podemos deducir este impuesto se paga como consecuencia del trabajo, de lo que se produce por una propiedad (en el caso del arrendamiento) o un derecho que se tenga sobre una cosa o actividad, es decir, grava los ingresos que perciban tanto las personas físicas como las morales.

El antecedente más remoto del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país lo encontramos en la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, en la cual se estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias que obtuviesen los particulares. “La ley se dividía en cuatro capítulos denominados “Cédulas”: 1) Del ejercicio del comercio o de la industria; 2) Del ejercicio de una profesión, literaria, artística o innominada; 3) Del trabajo a sueldo o salario; 4) De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.”¹⁶

Sin embargo, esta ley fue de carácter transitorio, el 21 de febrero de 1924, fue promulgada la Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y empresas, la cual se estructuró en dos capítulos, los que gravaban por una parte los sueldos, salarios, emolumentos y por la otra las utilidades o ganancias de las empresas o sociedades de ahí que se crea que con esta ley se pretendía implementar un sistema que permitiera graduar la intensidad con la que se pretendía aplicar el impuesto, es decir, gravar en una

¹⁵ Sánchez Gómez, Narciso, “Los impuestos y la deuda pública”, Porrúa, México, 2000, p. 75

¹⁶ Calvo Nicolau, Enrique, “Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objetos del Impuesto”, Themis, México, 1996, p. 191

menor cantidad los ingresos provenientes del trabajo y con una mayor los de las inversiones de capital.

El 18 de marzo de 1925 fue promulgada la primera legislación que llevaría por título Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la cual se definió lo que debía entenderse por ingreso, ésta a lo largo de los dieciséis años que rigió en nuestro país fue modificada en numerosas ocasiones a fin de que se adecuara al crecimiento económico.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941, en las cinco cédulas que se agrupaba gravaba las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, y en general todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie, o en crédito que por alguno de los conceptos específicos en dicha ley, modificarán el patrimonio del causante.

En el año de 1953 fue publicada una nueva ley en la que se gravaban los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Mientras que la publicada en el año de 1964, se caracterizó por abandonar el sistema Cédular, tanto para las rentas de las empresas, como para las rentas de las personas físicas, además de que implementó un sistema global del Impuesto Sobre la Renta, se dividía en dos títulos: uno para el Ingreso Global de las Empresas y otra para el Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas; las personas morales acumulaban la totalidad de sus ingresos, que proviniesen de su actividad empresarial o capital.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980, estructura al impuesto en dos grandes grupos, el Impuesto a las Sociedades Mercantiles y los organismos descentralizados que realizan actividades empresariales, esto es, las personas morales del sector privado y del sector público, dedicados al comercio, a la industria, a la ganadería y a la pesca. Por otra parte grava a las personas físicas, ya sea que obtengan sus ingresos de actividades empresariales, de su capital o de su trabajo que realicen en forma directa.

Como se puede observar esta ley ha sufrido diversos cambios, actualmente su existencia se encuentra fundamentada en el artículo primero de la Ley de Ingresos de la Federación, y éste es un impuesto que grava los ingresos y también es uno de los que dan mayores ingresos al erario de la Federación.

Este impuesto, es uno de los más importantes desde el punto de vista recaudatorio, como herramienta económica y como medida de redistribución de la riqueza, este impuesto es “el gravamen que tiene el Estado sobre el incremento patrimonial del individuo, medido en ingreso y percibido durante un período determinado”¹⁷.

Es un impuesto directo, por esta característica, debemos entender que al crearlo el legislador, se propone quitar a todo intermediario que pudiese existir entre los sujetos de esta contribución, es decir, para su existencia no depende de otro impuesto.

Es un impuesto personal, ya que tiene su origen en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esta característica es entendible, desde que las personas físicas o morales deben acumular la totalidad de sus ingresos para que de esta forma pueda determinar el mismo mediante la aplicación de la tasa o la tarifa según sea el caso, y llegar al monto que debe pagar al fisco.

Es un impuesto de cuota fija y con tendencia progresiva, debido a que son gravadas ciertas actividades, bienes o personas, mediante cuotas específicas, y lo progresivo es porque a medida que aumenta la base gravable o las ganancias percibidas, también se eleva el impuesto que deberá cubrirse.

Es un impuesto elástico, ya que dependiendo de las necesidades financieras que tenga el Gobierno, este podrá modificar tanto la tasa como la tarifa y de esta forma poder aumentar los ingresos que obtenga por concepto de este impuesto.

¹⁷ Carrasco, Iriarte, Hugo, “Diccionarios jurídicos temáticos. Derecho Fiscal. Segunda Parte. Volumen 3 L-Z”. 2ª edición, Oxford, México, 2002., p. 791

Es anual, ello a pesar de que la ley establece se deben realizar pagos provisionales, ya que el pago definitivo debe realizarse por ejercicios fiscales, abarcando este el período correspondiente del 01 de enero al 31 de diciembre del que se vaya a realizar la declaración.

Sus accesorios legales como lo son las multas, recargos, actualizaciones, gastos de ejecución e indemnizaciones, corren la misma suerte que el tributo principal, los que podrán hacerse cumplir de manera coercitiva, pero respetando en todo momento el principio de legalidad que rige a todo acto de autoridad.

2.1.2 Elementos del Impuesto Sobre la Renta.

Los elementos de un impuesto son aquellos requisitos con los que debe cumplir para ser considerado como tal, es decir, sin ellos no existiría en la vida jurídica y a la vez también nos permite diferenciarlos de otros. Dichos elementos se deben encontrar previstos en la Ley que los regule, en el caso que nos ocupa será la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales son:

- Sujetos, los que se dividen en activos y pasivos, estos últimos pueden ser tanto personas físicas como morales.
- Objeto.
- Base gravable.
- Tasa.
- Tarifa.
- Época de pago.
- Lugar de pago.

Si bien es cierto que en la Ley no se encuentra un capítulo específico para hablar de estos elementos, estos estarán de manera implícita en el texto.

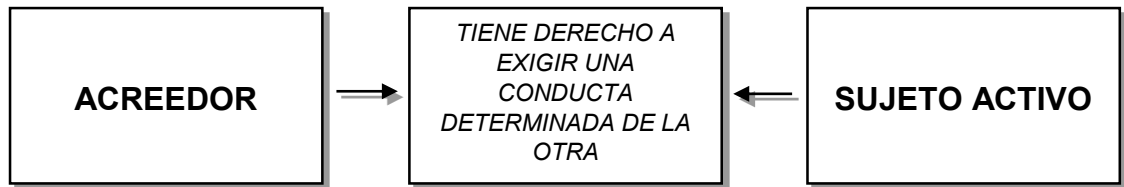
2.2.1. Sujetos.

Los sujetos es uno de los elementos del Impuesto Sobre la Renta de mayor importancia, ya que por estos es que se da el nacimiento de una obligación

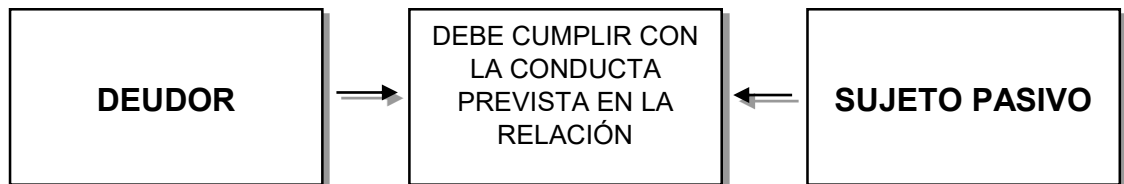
fiscal, por lo que para entender la importancia de estos debemos comenzar por definir lo que es una obligación, para el mejor entendimiento del tema, la cual se puede explicar de la siguiente manera: “*Obligatio* (obligación) es la relación jurídica en virtud de la cual una persona llamada *creditor* (acreedor), tiene derecho a exigir, de otra llamada *debitor* (deudor), una determinada prestación”¹⁸

Mientras que la obligación fiscal la podemos definir como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor o sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, la que podrá ser pagada excepcionalmente en especie.

Toda relación jurídica en la que exista una obligación debe relacionar a por lo menos dos sujetos: a un acreedor y a un deudor, en el caso de la materia fiscal, estos reciben el nombre de sujetos activo y pasivo.



El sujeto activo de la relación jurídica en materia fiscal es el Gobierno, mismo que tiene el derecho de exigir al sujeto pasivo que cumpla en el tiempo y forma que disponen las leyes fiscales el pago de las contribuciones que le corresponda realizar, o se abstenga de realizar los actos o actividades a que este obligado por disposición expresa.



¹⁸ Padilla Sahagún, Gumesindo, “Derecho Romano”, McGraw-Hill, 4a edición, México, 2008, p. 145

El sujeto pasivo de la relación jurídica, en materia fiscal, es la persona física o moral conocido como contribuyente, es quien se obliga con el sujeto activo (Fisco), a pagarle una prestación y a realizar ciertos actos previstos en la leyes fiscales que les sean aplicables o según sea el caso también puede abstenerse de realizar dependiendo de lo que exprese la ley.

2.2.1.1. Pasivo.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal, es aquel quien debe de pagar la prestación que ha de generarse cuando se situé en un supuesto jurídico determinado. La Ley del Impuesto Sobre la Renta establece quienes son sujetos de este:

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

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

Podemos deducir que el sujeto pasivo de la relación tributaria, además de ser este quien debe cumplir con dicha obligación, serán todas aquellas personas físicas o morales que se sitúen en alguna de las hipótesis que menciona el artículo transcrito con antelación. Dichas hipótesis van encaminadas a tres puntos los cuales son:

- La residencia en territorio mexicano: Las personas tanto físicas como morales que se encuentren en territorio nacional deberán realizar el pago de tributo, sin embargo la Ley con esta misma puede disminuir lo pagado en el extranjero, esto con la finalidad de evitar la doble tributación.
- Los residentes en el extranjero contribuyen en relación al establecimiento permanente: Debiendo entenderse como tal, cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. No obstante, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que tiene un establecimiento permanente en el país, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios.
- La fuente de riqueza: Se refiere al lugar en el que se originan o se generan los ingresos, esta es importante, ya que permite determinar si un sujeto debe o no pagar un impuesto y de igual manera ubicarlo en un supuesto jurídico que nos permita saber cuál es la tasa o tarifa según sea el caso que ha de pagarse, así como la época de pago.

Además de los antes mencionados, también se consideran sujetos pasivos a los siguientes:

- Las personas morales que hayan establecido el principal asiento de su negocio en México o bien su sede de dirección efectiva.
- Las personas que sean funcionarios de Estado o trabajadores de nacionalidad mexicana, aun cuando el principal asiento de su negocio se encuentre en el extranjero.

Mientras que como establecimiento permanente es considerado todo aquel lugar de negocios, donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, como ejemplo

de estos lugares tenemos: sucursales, agencias, fábricas, oficinas, talleres, instalaciones, minas, canteras, así como cualquier lugar exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

a) Persona física.

“Se da el nombre de personas físicas a los hombres, en cuanto sujetos de derecho. De acuerdo con la concepción tradicional, el ser humano, por el simple hecho de serlo, posee personalidad jurídica, si bien bajo ciertas limitaciones impuestas por la ley”¹⁹

La persona física, es un concepto jurídico, en el cual encuadran a los seres humanos, y a través de él se les otorgan derechos y también contraen obligaciones. De conformidad con el artículo 22 del Código Civil Federal, la capacidad jurídica estas la adquieren con el nacimiento y se extingue con la muerte.

Algunos de los atributos que nos permiten identificar a las personas físicas en la materia fiscal, son los siguientes:

- Personalidad jurídica: Esta se adquiere con el nacimiento y se pierde con la muerte, es decir, es aquella facultad por la que se le otorgan derechos a un individuo.
- Capacidad: Es la aptitud para ser titular de derechos y deberes, aptitud para ser sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas. Existe la capacidad de goce y ejercicio, en la primera el individuo es titular de derechos y obligaciones los cuales le son otorgados por el simple hecho de tener la calidad de ser humano, y la capacidad de ejercicio es la posibilidad de ejecutar actos jurídicos para hacer uso de los derechos concedidos a la persona como titular la cual se adquiere al cumplir la mayoría de edad. En la materia fiscal aun que una persona

¹⁹ García Máynez, Eduardo, “Introducción al estudio del Derecho”, 50ª edición, Porrúa, México, 1999, p. 275

no tenga la capacidad de ejercicio puede actuar mediante un representante legal.

- Nombre: Sirve para designar a una persona. El nombre más el apellido determinan en cada sujeto su identificación personal.
- Domicilio: “La doctrina considera que el *domicilio fiscal* es el lugar en que los sujetos pasivos están para la administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda actividad administrativa de comunicación”²⁰. El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de localización, respecto al ejercicio de los derechos y cumplimiento de las obligaciones. Mientras que para la materia civil se considerará como domicilio el lugar en donde reside habitualmente el sujeto, el centro principal de sus negocios, el lugar donde simplemente residan, siempre que hayan permanecido en el por más de seis meses y el lugar en donde se encuentren.
- Nacionalidad: Es la pertenencia de un sujeto a un determinado espacio territorial. Aun que para el Impuesto Sobre la Renta no importa la nacionalidad, para el cobro de este basta con que el sujeto se situé en el supuesto jurídico, pero esta cobra importancia al momento de evitar la doble tributación de los contribuyentes.

b) Persona moral.

En contra posición a la persona física encontramos a la persona jurídica, también llamada persona moral, las cuales “son entes creados por la Ciencia Jurídica, aceptados por los ordenamientos legales y que participan en la misma personalidad jurídica que la de los seres humanos”²¹

A pesar de que las personas morales no son individuos corpóreos como es el caso de las personas físicas, la ley les otorga capacidad jurídica para que puedan tener derechos y obligaciones y de esta forma poder interactuar tanto con personas físicas como con otras jurídicas dentro de una sociedad. En

²⁰ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 113

²¹ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, “Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez”, 12ª edición, Porrúa, México, 2010, p. 277

México, son facultadas para ellos mediante el artículo 25 de nuestro Código Civil Federal, el que a la letra reza:

“Artículo 25.-Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las de más corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.”

Como se puede observar la misma ley nos da parámetros para poder identificar a una persona moral de igual manera dará las reglas que deben seguir las mismas para constituirse de una forma lícita, las cuales variarán dependiendo el tipo de fin que se desee que esta persiga. Al igual que las personas físicas, las jurídicas tienen atributos que las diferencian de las primeras, como lo son:

- Denominación o razón social: Al igual que en las personas físicas es el medio por el cual se podrá diferenciar a una persona de otra, constituye el medio para identificar a la persona moral y es indispensable para establecer relaciones jurídicas con otros sujetos de derecho, como se mencionó anteriormente lo podrá hacer tanto con sujetos de derecho personas físicas como jurídicas.
- Capacidad: La cual se divide en dos, la de goce y la de ejercicio, la primera se refiere a la aptitud de ser titular de derechos y obligaciones, mientras que la segunda le otorga la facultad de hacer valer sus derechos, de celebrar a nombre propio actos jurídicos, así como de contraer y cumplir obligaciones, para esto último las personas morales habrán de recurrir a la figura de la representación,

debemos recordar que se encuentran limitadas ya que solo podrán llevar a cabo actos que sean estrictamente necesarios para la realización de su objeto.

- Domicilio: Toda persona moral debe tener un domicilio establecido, el cual será el lugar en donde esté establecida su administración, mientras que por domicilio fiscal se tendrá para el caso de que residan en el país, el local en donde se encuentre la administración principal de su negocio, y para el caso de que se trate de personas morales residentes en el extranjero, será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
- Patrimonio: Conjunto de bienes, facultades, derechos, y obligaciones que tiene una persona con contenido económico.
- Nacionalidad: Las personas morales que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y que establezcan su domicilio en territorio nacional, tendrán la nacionalidad mexicana.

2.1.1.2. Activo.

El sujeto activo recae generalmente en el fisco, teniendo tal carácter el Gobierno, esto debido a que él es quien tiene las facultades de recibir el pago o en su caso exigir coactivamente el cumplimiento de una obligación fiscal, el cual es facultado por nuestra Carta Magna, como se mencionó en el capítulo anterior. A diferencia del Derecho Privado, esta facultad con la que cuenta el Gobierno para el cobro de impuestos es irrenunciable, lo que puede llegar a convertirla incluso en una obligación.

Esta facultad la tienen no solamente las autoridades Federales sino también las de las entidades federativas e incluso las municipales; de igual manera lo pueden ser los organismos fiscales autónomos o entidades parafiscales. Algunas de las facultades con las que cuenta son:

- **Uso de medios de apremio:** Esta es una de las facultades más importantes de las autoridades fiscales, y está relacionada con la eficacia que deben contar las normas jurídicas de carácter fiscal. Para hacer cumplir dichas normas las autoridades cuentan con las llamadas medidas de apremio, los cuales están establecidos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 40, entre las cuales se encuentran: el auxilio de la fuerza pública y la imposición de multas.
- **Embargo precautorio:** Esta medida es usada por las autoridades cuando tienen el conocimiento de que un determinado sujeto pasivo no ha cumplido con sus obligaciones fiscales, en ella el fisco a fin de garantizar el pago de las contribuciones que adeudan tiene la facultad de embargar precautoriamente los bienes del contribuyente, es decir, se realizará el embargo pero sin llegar a la extracción de los bienes con los que se esté garantizando, esto tiene su sustento legal en los artículos 41 fracción II y 145 del Código Fiscal de la Federación.
- **Realización de actos de comprobación de las obligaciones fiscales:** Es el derecho que tiene el Estado de realizar actos de revisión o comprobación tendientes a verificar que los gobernados cumplan de manera puntual y estricta con sus obligaciones fiscales, dichas facultades están contempladas en el numeral 42 del Código Fiscal de la Federación.
- **Formulación de denuncias o querellas penales:** Al allegarse de las pruebas suficientes si las autoridades fiscales determinan se ha cometido un delito fiscal cuentan con la facultad de realizar denuncias o querellas penales, su fundamento legal se encuentra en el artículo 92 del ya citado Código Fiscal de la Federación.

En esta relación jurídica tributaria además de tener el derecho de recibir y en algunos casos exigir el cobro de un impuesto también tiene obligaciones, entre las que se encuentran:

- Devolución de contribuciones pagadas indebidamente.
- Asistencia y orientación técnica;
- Obligación de contestar consultas;
- Resoluciones favorables a los particulares;

Excepcionalmente el contribuyente puede tener el carácter de sujeto activo, por ejemplo en aquellos casos en los que el Gobierno deba devolver o compensar una cantidad por el pago indebido de un impuesto.

2.1.3. Objeto.

“Es el acto, operación, actividad o ingreso sobre el cual recae el gravamen, al coincidir el supuesto normativo, con el hecho que se dan en la realidad social.”²² El objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de un impuesto, el cual debe respetar siempre la capacidad contributiva que tenga cada uno de los individuos que se sitúen en dicho supuesto jurídico. “El objeto del impuesto es la manifestación de la realidad económica que se somete a imposición, por ejemplo, la renta obtenida, ya que el objeto del impuesto, es la materia imponible, lo que se grava”.²³

Hugo Carrasco Iriarte, considera que el objeto del Impuesto Sobre la Renta, es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo.²⁴ Como se puede observar algunos doctrinarios consideran el objeto del Impuesto Sobre la Renta son los ingresos, otros sin embargo afirman que son las utilidades lo que se grava.

Conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende que el objeto del mismo, son los ingresos acumulables, sin embargo estos no denotan la capacidad contributiva de los sujetos, sino que esta puede

²² Sánchez Gómez, Narciso, “Los impuestos y la deuda pública”, op. cit., p. 91

²³ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Prontuario de actualización fiscal. La inconstitucionalidad del artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, p. 137

²⁴ Carrasco Iriarte, Hugo, “Derecho Fiscal II. Impuestos Federales y Locales”, Iure Editores, México, 2003, p. 100

ser apreciada en la riqueza que resulta de restar los ingresos percibidos (acumulables), los gastos y erogaciones que son necesarios para su obtención.

2.1.4. Base gravable.

La base gravable, también es denominada base imponible, y “es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida”²⁵

Es decir, es el monto de los ingresos gravables a las personas físicas o morales, los que son los sujetos pasivos de esta relación tributaria. La base gravable se determina al obtener la diferencia de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas que se encuentren establecidas en ley.

Alejandro Sánchez Vega, afirma que el objeto, excepcionalmente también lo puede ser el ingreso bruto como es el caso de los ingresos obtenidos por premios. Y que para obtener la base gravable en el Impuesto Sobre la Renta, se aplica la siguiente fórmula “total de ingresos acumulables, menos las deducciones autorizadas”²⁶, como se muestra a continuación:

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos acumulables (ganancias obtenidas)} \\
 \text{Menos (—)} \\
 \text{Deducciones autorizadas (disminuciones que puedan ser} \\
 \text{realizadas conforme a la ley)} \\
 \hline
 \textbf{Pérdida o Utilidad fiscal}
 \end{array}$$

²⁵ Venegas Álvarez, Sonia, op. cit., p. 120

²⁶ Sánchez Vega, Javier Alejandro, “La obligación civil y fiscal”, SISTA, México, 2005, p. 44

De la fórmula anterior en caso de que el resultado final sea una utilidad fiscal, esta será tomada como base gravable, es decir el monto al que habrá de aplicarse la tasa o tarifa para determinar la cantidad que ha de pagarse por concepto de Impuesto Sobre la Renta.

2.1.5. Tasa.

Es la cantidad de dinero generalmente representada en porcentajes que ha de pagar el sujeto pasivo, esta se aplicara a la base gravable. La tasa es aplicable únicamente a las personas morales, de conformidad con el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estas deben de aplicar una tasa del 30% a su utilidad fiscal.

Dicha tasa deberá ser cubierta a lo largo de un ejercicio fiscal, para ello las personas jurídicas podrán realizar pagos provisionales mensuales, realizando en estos las disminuciones que la ley les permita.

2.1.6. Tarifa.

Existen diversos tipos de tarifa, entre los más comunes encontramos los de derrama, fija, proporcional y progresiva.

Será una tarifa de derrama, cuando “la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen”.²⁷

La tarifa es fija cuando se señale en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. En la proporcional se señala un tanto por ciento fijo, un ejemplo de este es el Impuesto al Valor Agregado.

Para el caso del Impuesto Sobre la Renta tiene una tarifa progresiva, la cual consiste en que la cantidad que deba pagarse se incrementará conforme

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, op. cit., p. 124

aumente la base gravable, de tal manera que, a, aumentos sucesivos de la base gravable, corresponden aumentos en la tarifa que habrá de pagarse. La cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que se eleva a medida que aumenta la base, parte del aumento se detiene en determinado momento, para no absorber el cien por ciento de la riqueza gravada, aunque la base puede seguir aumentando.

Además de la evidente diferencia que existe entre la tasa y la tarifa, una más que se anexa es que la tasa únicamente será pagada por personas morales, mientras que la tarifa aplicará a las físicas. Las personas físicas dependiendo de los ingresos obtenidos es la cantidad que deberán de aportar al fisco, la cual podrán distribuir en pagos provisionales y al final del ejercicio fiscal, realizar una declaración anual.

Para el cálculo de impuesto anual, se apoyarán de la tarifa anual que se encuentra en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la que se modifica cada año, la que corresponde al ejercicio fiscal de 2015, se muestra a continuación:

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%

Lo que se realizará mediante el uso de la siguiente (la fórmula será utilizada una vez que se hayan realizado las disminuciones que la Ley permita):

$$\begin{array}{r}
 \text{Base gravable} \\
 \text{---} \\
 \text{Límite inferior} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal} \\
 \text{X} \\
 \text{\% sobre el excedente del límite inferior} \\
 \hline
 \text{Utilidad fiscal} \\
 \text{+} \\
 \text{Cuota} \\
 \hline
 \text{Impuesto anual}
 \end{array}$$

Para la tarifa mensual podemos encontrar la tabla que nos ayudará a su cálculo en el artículo 96 de la Ley Impuesto Sobre la Renta, la cual se utilizará con la fórmula que arriba se muestra, pero al haber sido creada para obtener la tarifa mensual fue diseñada por el legislador con montos inferiores a los de la anual, es importante destacar que estas serán aplicables únicamente a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

2.1.7. Época de pago.

Al plazo o momento que se ha establecido en la legislación fiscal para realizar el pago de determinada obligación se le conoce como época de pago, el cual es determinado por el legislador no solo en razón de comodidad del causante, sino también en el momento en el que la hacienda pública pueda tener un mejor control sobre el propio causante. Para la determinación de la época de pago, pueden existir tres supuestos:

- Que el gravamen sea pagado antes de que nazca la obligación fiscal: como es el caso de los pagos provisionales en el Impuesto Sobre la Renta.
- El gravamen se pague en el momento en el que nazca la obligación fiscal: en este supuesto coinciden los momentos de causación y pago, en este caso el contribuyente no tiene la obligación de registrarse como tal, ya que los ingresos pueden ser obtenidos por actos, contratos e incluso por premios.
- El gravamen es pagado después de que nace la obligación fiscal: en este caso primero son realizados los actos de causación que dan origen a la obligación fiscal.

Es decir, dependiendo del tipo de gravamen o de los momentos en que se ubican, se deberá cubrir la contribución ya sea que se trate de una contribución periódica, sucesiva o instantánea, para ello se debe tomar en cuenta los momentos de determinación de la obligación fiscal y la misma época de pago.

Existen dos tipos como se mencionó con anterioridad, están los pagos provisionales y los pagos definitivos, para determinar el momento en el que deben realizar los pagos es necesario se consulte la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como su Reglamento.

Como se menciona en la Ley de la materia, las personas morales deben de realizar sus pagos provisionales a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que se realice el pago, mientras que su pago definitivo se habrá de realizar a más tardar el 31 del mes de marzo del año siguiente a aquel en que culmine el ejercicio fiscal del que realice la declaración.

Mientras que las personas físicas sus pagos provisionales deben realizarlos a más tardar el 17 del mes siguiente que se pague y la anual durante el mes de abril, siguiente a aquel en que culmine el ejercicio fiscal a declarar, la excepción a esta regla, son las personas físicas que se encuentren en el Régimen de

Incorporación Fiscal, ya que éstos deben realizar pagos provisionales bimestrales y no están obligados a presentar una declaración anual.

2.1.8. Lugar de pago.

El lugar de pago se refiere al sitio en donde habrá de realizarse el pago del impuesto en el que se encuadre, en el caso del Impuesto Sobre la Renta a pesar de ser un impuesto federal el pago del mismo habrá de realizarse en la misma entidad federativa en la que se encuentre el contribuyente

Mientras que para realizar el pago, serán establecidas normas al respecto por el fisco Federal, en las cuales determinará las instituciones de crédito autorizadas para recibir los pagos, ya sea de forma electrónica con tarjetas de crédito o débito, por internet o en ventanillas bancarias.

Capítulo III.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Un régimen fiscal es un conjunto de derechos y obligaciones a los que se hace acreedor el ciudadano a partir de desempeñar una actividad específica, según la actividad que desarrolle y sus características propias, serán organizados por la ley en diferentes grupos.

Para ello han sido divididos en dos grandes grupos, los de las personas físicas, y los de las personas morales, los cuales serán subdivididos dependiendo de la actividad que desarrollen así como de la cantidad de ingresos que perciban por ella. También de ello dependerán las obligaciones a las que les constriñe la ley.

El presente capítulo, para su estudio ha sido dividido en dos partes, en uno se estudiará la ley y los regímenes fiscales que se contemplaban antes de la reforma, y en la siguiente los que se contemplan después de la misma.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2013.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, aun se encontraban en vigor el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, así como el de pequeños contribuyentes, estos representan la radical diferencia ya que con la reforma estos desaparecieron.

Pero han sido incluidos en el presente trabajo de investigación, para su mejor entendimiento.

3.1. Régimen General de Ley de las Personas Morales.

Las normas que lo regulaban se encontraban previstas en el Título II, de la ley de la materia de los artículos 10 al 92, en los que se establecía, éstas debían de contribuir con una tasa anual del 28%, realizando pagos

provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el 17 del mes siguiente al que declaren. También podían tributar en él las siguientes:

- Sociedades mercantiles.
- Asociaciones civiles.
- Sociedades cooperativas de producción.
- Instituciones de crédito.
- De seguros y fianzas.
- Almacenes generales de depósito.
- Arrendadoras financieras.
- Uniones de crédito y sociedades de inversión de capitales.
- Organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios.
- Fideicomisos con actividades empresariales.
- Entre otras, que realicen actividades lucrativas.

3.1.1. Derechos.

Las personas jurídicas que estuvieran dadas de alta en el régimen general de ley de las personas morales, tenían derecho a realizar las siguientes deducciones:

- Las devoluciones recibieran, descuentos o bonificaciones, que se hicieran en el ejercicio.
- El costo de lo vendido.
- Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes.
- Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- El ajuste anual que resultara deducible.

- Aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que estableciera la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esa ley.

Es importante resaltar que para tener derecho a este beneficio, y poder reducir el monto sobre el que se le aplicará el impuesto, es decir, su base gravable, todas las actividades antes mencionadas tenían que estar debidamente acreditadas.

3.1.2. Obligaciones.

Las obligaciones que tenían las personas morales ante el fisco se encontraban establecidas en el Título II, Capítulo VIII, Artículo 86 de la Ley en comento, en el que se enlistan las siguientes:

- Llevar contabilidad, y efectuar los registros en la misma, cuando se realizaran operaciones en moneda extranjera, debían registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concertarán.
- Expedir comprobantes fiscales, y conservar una copia de los mismos.
- Expedir constancias en las que asentarán el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de la fuente de riqueza ubicada en México, o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior.
- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio.

- Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que terminara dicho ejercicio, en la misma deberá incluirse el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en la utilidad de la empresa.
- Presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información siguiente:
 - a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.
 - b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de los préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.
 - c) La de las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de Impuesto Sobre la Renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos.
 - d) La de las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año calendario inmediato anterior.
- Debían presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal fin espidieran las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encontraban obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio del que se tratara hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00 (cincuenta mil pesos /m.n.)

- Llevar un registro de las operaciones que efectuaran con títulos valor emitidos en serie.
- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebraran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demostraran que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaran de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, las cuales debían contener los siguientes datos:
 - a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebraran operaciones, así como la documentación con la que demostrará la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
 - b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
 - c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación.
- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realizaran con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.
- Tratándose de personas morales que hicieran los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales, debían:
 - a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

- b) Proporcionar a las personas a quienes se les efectuaran pagos por los conceptos antes mencionados, se les debía expedir constancia en la que se señale su monto, la que debía ser entregada cuando se pagará el dividendo o utilidad.
- c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaran los pagos por los conceptos señalados, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

Tratándose de personas morales que celebraran operaciones con partes relacionadas, éstas debían determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

- Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionaran la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realizaran actividades empresariales en los que intervinieran.
- Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se tratara, conforme al sistema de inventarios perpetuos.
- Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realizara la operación, de las contraprestaciones recibidas en

efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto fuera superior a \$100,000.00 (cien mil pesos /m.n.).

- Tratándose de contribuyentes obligados a dictaminarse, debían dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en el que se informara sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que correspondiera el dictamen.

Dicha obligación, se tendría por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal.

3.2 Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Las personas físicas que tributaban en términos del Capítulo II, Sección I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente al año 2013, son aquellas que percibían ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales independientes.

Para ello debían entenderse por actividades empresariales, aquellos que obtenían ingresos por la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas. Mientras que eran considerados prestadores de servicios profesionales, aquellos que recibían remuneraciones que derivaban de la prestación de un servicio profesional independiente y que el ejercicio de la misma requiriera de un título profesional.

Este régimen, también es conocido como el régimen general de ley de las personas físicas.

“También deben tributar en este régimen fiscal, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales”²⁸

²⁸ Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Estudio del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Personas físicas”, 3ª edición, Editorial Tax, México, 2011, p. 96

3.2.1. Derechos.

Uno de los derechos que tenían las personas que se encontraban dadas de alta en este régimen es la de disminuir de su base gravable el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que dichos acreedores les perdonen las deudas citadas. Cuando el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que resulte no se considerará como ingreso acumulable. Así mismo, podrán efectuar las deducciones siguientes:

- Las devoluciones, descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se acumule el ingreso correspondiente.
- Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.
- Los gastos.
- Las inversiones.
- Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades que se realicen.
- Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas se encontraran a cargo de sus trabajadores.
- Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Las personas físicas con actividad empresarial y profesional, residentes en el extranjero que tuvieran uno o más establecimientos permanentes en el país podían efectuar las deducciones que correspondían a las actividades del establecimiento permanente, ya fueran las erogadas en México o en cualquier

otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero.

Es importante resaltar que para tener derecho a este beneficio, y poder reducir el monto sobre el que se le aplicara el impuesto, es decir, su base gravable, todas las actividades antes mencionadas tenían que estar debidamente acreditadas.

3.2.2. Obligaciones.

Las obligaciones que tenían las personas físicas que contribuían de acuerdo con este régimen se encontraban previstas en el numeral 133 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013 y eran las siguientes:

- Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes.
- Llevar contabilidad; cuando únicamente prestaran servicios profesionales, debían llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones.
- Expedir y conservar comprobantes que acreditaran los ingresos que percibieran. Los comprobantes que se emitieran debían contener la leyenda preimpresa “Efectos fiscales al pago”.

Cuando la contraprestación que amparara el comprobante se cobrara en una sola exhibición, en él se debía indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobraba en parcialidades, en el comprobante se debía indicar además el importe de la parcialidad que se cubriera en ese momento.

- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos para acreditar que se había cumplido con las obligaciones fiscales.
- Los contribuyentes que llevaban a cabo actividades empresariales debían formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al treinta y uno de diciembre de cada año.

Cuando el contribuyente iniciara o dejara de realizar actividades empresariales, debía formular un estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

- En la declaración anual que se presentaba, debían determinar la utilidad fiscal y el monto que correspondía a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
- Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información que les solicitara en su caso.
- Expedir constancias en las que asentaran el monto de los pagos efectuados que constituyeran los ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

3.3 Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

El régimen intermedio, se trataba de un régimen opcional, en el que podían tributar las personas físicas que se dedicaran al comercio, industria, transporte, actividades agropecuarias, ganaderas, cuando estimaran que sus ingresos no excedían de \$4,000,000.00 (cuatro millones de pesos m/n), en un ejercicio fiscal. Es importante destacar que esta cantidad no se refería a la utilidad o ganancia, sino que aludía a los ingresos brutos, antes de que sean descontados los gastos.

“Se considera que el contribuyente obtiene ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales, cuando en el ejercicio inmediatamente anterior estos hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables, disminuidos por los que obtenga, en su caso, por salarios”²⁹

²⁹ Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, op. cit., p.135

Los contribuyentes que se encontraban en el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, tenían que realizar un cálculo adicional, es decir, las personas físicas estaba constreñidas pagar un Impuesto Sobre la Renta para la entidad federativa, el cual era equivalente a un 5% de la base gravable determinada para el Impuesto Sobre la Renta federal, se debe resaltar que esto no era un impuesto adicional, sino que si el Impuesto Sobre la Renta Federal (determinado con la tarifa de Ley) es mayor al Impuesto Sobre la Renta de la Entidad Federativa (determinado con el 5% sobre la base), pagaba primero el monto correspondiente a la Entidad Federativa donde vives, y la diferencia, hasta llegar al monto del Impuesto Sobre la Renta Federal, al Servicio de Administración Tributaria.

3.3.1. Derechos.

Las personas físicas que tributaban en este régimen, tenían derecho a:

- Los contribuyentes que se inscribieran por primera vez al Registro Federal de Contribuyentes, tenían derecho a optar por este, cuando estimaran sus ingresos no excedieran de los límites establecidos en la Ley.
- Deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques.

Es importante resaltar que para tener derecho a este beneficio, y poder reducir el monto sobre el que se le aplicara el impuesto, es decir, su base gravable, todas las actividades antes mencionadas tenían que estar debidamente acreditadas.

3.3.2. Obligaciones.

Las obligaciones que tenían las personas físicas que contribuían de acuerdo con el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, les aplicaran las obligaciones establecidas en el artículo 133, aunadas a las del 134 de la referida Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, y eran las siguientes:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Mantener actualizados sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes, esto incluía los cambios de domicilio que pudiera realizar, o en su caso la actualización de alguna de sus obligaciones fiscales.
- Expedir comprobantes a sus clientes por la venta de sus bienes o servicios, y solicitar a sus proveedores que se expidieran comprobantes a su nombre, por los gastos y compras que realizara propios de la actividad que desempeñaba.
- Llevar la contabilidad de los ingresos que obtenían así como de los gastos, compras e inversiones, que eran estrictamente necesarios para la actividad que llevara a cabo.
- Presentar su declaración de pago, tanto provisional como definitiva.
- Presentar declaraciones informativas de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Retener el Impuesto Sobre la Renta a trabajadores, en caso de tenerlos, y entregarles en efectivo las cantidades que resultaran a su favor por concepto de crédito al salario.
- Entregarle a sus trabajadores a más tardar en enero de siguiente año la hoja de percepciones y retenciones del ejercicio fiscal inmediatamente anterior.
- Utilizar máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos de registro fiscal autorizados para registrar sus ventas con el público en general, siempre que sus ingresos en el año anterior hayan sido

superiores a \$1'750,000.00 (un millón setecientos cincuenta mil pesos m/n) y no hayan excedido de \$4'000,000.00 (cuatro millones de pesos m/n).

3.4 Régimen de pequeños contribuyentes.

El régimen de pequeños contribuyentes tuvo sus orígenes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año de 1998, según su exposición de motivos tenía como objeto, incorporar a la mayoría de los vendedores que operaban en menor escala y de los cuales la gran mayoría se encontraban en la informalidad. Este régimen se encontraba previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el año 2013 en sus numerales 137 al 140.

Para dicha ley eran considerados pequeños contribuyentes, aquellas personas físicas dedicadas al comercio, industria, transporte, actividades agropecuarias, ganaderas y que únicamente enajenaran bienes o que presten servicios al público en general, siempre que los ingresos obtenidos por su actividad empresarial no rebasaran los \$2,000,000.00 (dos millones de pesos m/n), cabe destacar que legislación preveía el tributar en este régimen es de forma opcional, ya que el contribuyente podía optar en su lugar hacerlo en el régimen intermedio o en su caso en el régimen de actividades empresariales.

Los llamados REPECOS también tenían restricciones para poder contribuir en él, algunos de ellos son los siguientes supuestos:

- Cuando obtuvieran ingresos por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.
- Que expidiera uno o más comprobantes que reúnan todos los requisitos fiscales (facturas).
- Que obtuvieran más del 30% de sus ganancias por la venta de mercancía importada en el año. Para el caso de que sus ingresos excedieran este porcentaje, podían seguir tributando como pequeños contribuyentes siempre que paguen por concepto de Impuesto Sobre la

Renta la tasa del 20% sobre la diferencia entre los ingresos obtenidos por la venta menos el valor de adquisición de dichas mercancías.

3.4.1. Derechos.

Los contribuyentes que cambiaran de régimen, tendrían derecho a deducir las inversiones realizadas durante el tiempo que estuvieron tributando en este régimen, siempre y cuando no se hubieran deducido con anterioridad y que contara con la documentación comprobatoria de dichas inversiones y que reuniera los requisitos fiscales.

3.4.2. Obligaciones.

Las obligaciones que tenían los contribuyentes que se encontraban dados de alta en este régimen fiscal, estaban previstas en el artículo 139 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, las que se enuncian a continuación:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Expedir comprobantes simplificados (notas de venta) a sus clientes por la venta de los bienes o servicios según sea el caso.
- Conservar los originales de los comprobantes simplificados, así como entregar copia del mismo a sus clientes, así mismo debían conservar todos los comprobantes que reunieran los requisitos fiscales.
- Presentar declaraciones de pago por los ingresos que obtiene a más tardar el 17 del mes siguiente al que declare, y en algunos casos presentar declaraciones informativas, las que debían presentarse a más tardar el 15 de febrero del año siguiente al que se declare.
- Solicitar facturas cuando comprara bienes nuevos para uso en el negocio y su precio fuera superior a \$2,000.00 (dos mil pesos m/n). Estos comprobantes debían contener el Impuesto al Valor Agregado desglosado y demás requisitos fiscales de las facturas electrónicas, ya sea digitales o representaciones impresas.

Cuando el contribuyente contara con empleados a su cargo, las obligaciones fiscales de estos últimos se hacían extensivas al contribuyente (patrón), algunas de las que tenía que cumplir, eran las siguientes:

- Hacer retenciones del Impuesto Sobre la Renta a sus empleados para el caso de que contara con ellos.
- Pagar subsidio para el empleo a los trabajadores.
- Entregar constancias de pagos y retenciones a los trabajadores.
- Calcular el impuesto anual de sus trabajadores, así como presentar su declaración anual.
- Llevar un registro de sus ingresos diarios.
- No realizar actividades a través de fideicomisos.

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2015.

Esta iniciativa fue presentada por el titular del Ejecutivo Federal el 08 de septiembre de 2013, en la cual se propone la expedición de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta. A pesar de que dicha Ley entró en vigor a partir del 01 de enero de 2014, en la presente investigación, será utilizada para su análisis la vigente al momento de que se realizó la misma, es decir, la vigente al año 2015.

Algunos de los cambios que se realizaron a dicha Ley en lo que respecta al Título relativo a las personas físicas, se pueden apreciar en el siguiente cuadro comparativo:

<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta 2013</i>	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta 2015</i>
Título IV De las personas físicas	Título IV De las personas físicas
Capítulo II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.	Capítulo II De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Sección I De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.	Sección I De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
Sección II Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades profesionales.	Sección II Del régimen de incorporación fiscal.
Sección III Del régimen de pequeños contribuyentes.	

Como se puede observar con la creación de la nueva Ley, la primera sección, quedo intocado pero las secciones dos y tres fueron absorbidas por lo que hoy es el Régimen de Incorporación Fiscal.

3.5. Régimen General de Ley de las Personas Morales.

Aplican para este régimen, las sociedades mercantiles; asociaciones civiles; sociedades cooperativas, de producción; instituciones de crédito, de seguros y fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y sociedades de inversión de capitales; organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios, y fideicomisos con actividades empresariales, entre otras, que realicen actividades lucrativas.

Este régimen se encuentra previsto en la ley de la materia en su Título II, en el que nos darán los requisitos con los que se debe cumplir para encuadrar en esta hipótesis normativa.

3.5.1. Derechos.

Las personas jurídicas o personas morales, como la Sociedad Anónima, o una Sociedad Civil, que estén dadas de alta en el régimen general de ley de las personas morales, tendrán derecho a realizar las siguientes deducciones:

- Las devoluciones que se reciban, descuentos o bonificaciones, que se hagan en el ejercicio.
- El costo de lo vendido.
- Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes.
- Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- El ajuste anual que resulte deducible.
- Aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la misma.

Es importante resaltar que para tener derecho a este beneficio, y poder reducir el monto sobre el que se le aplicará el impuesto, es decir, su base gravable, todas las actividades antes mencionadas tienen que estar debidamente acreditadas.

3.5.2. Obligaciones

Las obligaciones que tienen las personas jurídicas que se encuentran dadas de alta en el Régimen General de Ley de las Personas Morales, son las siguientes:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Expedir comprobantes fiscales, así mismo que le sean expedidos por la adquisición de productos, bienes o servicios, que sean necesarios para llevar a cabo la actividad que desempeñen.
- Llevar contabilidad, la cual estará integrada por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas

especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, los documentos comprobatorios de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones.

Además deben llevar un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consiste en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio e indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

La contabilidad debe llevarse en sistemas electrónicos, que tengan la capacidad de generar archivo en formatos XML.

- Realizar los pagos provisionales, así como sus declaraciones anuales. Las cuales se realizarán mediante el portal del Sistema de Administración Tributaria, una vez que sea recibida la información a declarar se emitirá el acuse de recibo con la línea de captura para que pueda ser realizado el pago en el portal bancario, el cual enviara el comprobante electrónico que ampare el pago.
- Presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), la cual es una obligación prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y consiste en proporcionar mensualmente al Servicio de Administración Tributaria, información sobre las operaciones con sus proveedores.
- Presentar declaraciones informativas anuales, a más tardar el 15 de febrero posterior al ejercicio en que se presente dicha declaración.
- Efectuar las retenciones del Impuesto Sobre la Renta a sus empleados, cuando se trate de sueldos y salarios o en su caso cuando haga pagos

a personas físicas que presten servicios profesionales independientes o que concedan el uso o goce temporal de bienes inmuebles. De igual manera deberán expedir constancias de dichas retenciones.

- Formular un estado de posición financiera y levantar un inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, esto es el treinta y uno de enero.
- Determinar en la Declaración Anual de la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa (PTU).
- Llevar control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados.
- Presentar al Servicio de Administración Tributaria aviso de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera mayores a \$600,000.00 (seiscientos mil pesos m/n), dentro de los quince días posteriores a que reciba la cantidad en el formato electrónico correspondiente.
- Mantener actualizados sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes.

3.6. Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Este régimen fue creado por el legislador, para que se encuentren en él quienes realicen actividades comerciales, industriales, de autotransporte, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; o para quienes obtengan ingresos por la prestación de un servicio profesional independiente.

Se encuentra previsto en el Capítulo II, Sección I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de sus numerales del 100 a 110.

3.6.1. Derechos.

Tendrán derecho a deducir las siguientes:

- Las devoluciones que se reciban, o los descuentos o bonificaciones.
- Las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar sus servicios, fabricar bienes o enajenarlos.
- “Los gastos, entre los que se pueden citar los siguientes:
 - a) Sueldos y salarios.
 - b) Honorarios a profesionistas.
 - c) Renta del local donde fabriquen los bienes, enajenen sus productos o presten sus servicios.
 - d) Gasolina y mantenimiento de equipo de transporte.
 - e) Luz y teléfono.
 - f) Papelería y artículos de escritorio.
 - g) Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) y jubilaciones por vejez.
 - h) Impuesto predial”³⁰
- “Las inversiones, tales como:
 - a) Maquinaria.
 - b) Mobiliario y equipo de oficina.
 - c) Equipo de computo.
 - d) Equipo de transporte.”³¹
- Los intereses pagados que sean derivados de la actividad empresarial o servicio profesional que preste.
- Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

³⁰ Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Régimen fiscal de los ingresos por actividades empresariales y profesionales. Personas físicas”, Tax Editores, 9ª edición, México, 2014, p. 24 y 25

³¹ Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, op cit, p. 25

Es importante resaltar que para tener derecho a este beneficio, y poder reducir el monto sobre el que se le aplicará el impuesto, es decir, su base gravable, todas las actividades antes mencionadas tienen que estar debidamente acreditadas.

3.6.2. Obligaciones.

Dentro de las obligaciones que tienen las personas físicas que se encuentren inscritos en este régimen, son las siguientes:

- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Expedir comprobantes fiscales a sus clientes por la venta de bienes o servicios.
- Solicitar comprobantes fiscales a sus proveedores, por los gastos o compra que haga relacionados con su actividad.
- Llevar contabilidad de los ingresos que obtenga, así como de las compras o inversiones indispensables para cumplir con sus actividades. Así como conservar la misma y todos los comprobantes de los asientos respectivos.
- Mantener actualizada su situación fiscal, en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Presentar declaraciones mensuales, anuales, informativas y Declaración Informativa Múltiple.
- Efectuar retenciones del Impuesto Sobre la Renta en el caso de que tenga empleados, y en su caso, entregarles en efectivo las cantidades que resulten a su favor por concepto de crédito al salario.
- Entregar a los empleados la constancia de retenciones y percepciones a mas tardar el mes de febrero de cada año.
- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la opción de deducción inmediata.

- Determinar en la declaración anual de la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa (PTU).
- Presentar Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), proporcionando mensualmente al Sistema de Administración Tributaria información sobre las operaciones con sus proveedores.
- Emitir recibos de nómina electrónicos CFDI (Comprobantes Fiscales Digitales) a las personas que reciban pagos por la prestación de un servicio personal subordinado, por salarios y demás prestaciones.
- Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información que les soliciten.

De igual manera, habrán de declarar en este, las personas que obtengan ingresos esporádicos y que encuadren en esta hipótesis normativa, con la diferencia que cubrirá a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre los ingresos percibidos, sin deducción alguna.

3.7 Régimen de Incorporación Fiscal.

“El Régimen de Incorporación Fiscal que se establece en la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, sustituye el aplicable por las personas físicas con actividades empresariales con ingresos anuales de hasta \$4,000,000.00, esto es, el régimen intermedio a las referidas actividades, y el régimen de pequeños contribuyentes”³²

Uno de los motivos por los que fue creado este nuevo régimen fue debido a la forma en la que fue diseñado el Régimen de Pequeños Contribuyentes que admitía que se rompiera la cadena de comprobación fiscal, lo que permitía tanto la evasión como la elusión fiscal, lo que se pretende evitar con la creación de este nuevo régimen.

Podrán tributar en este régimen de incorporación:

³² Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Régimen de incorporación fiscal. Personas físicas”, Tax Editores, México, 2014, p. 9

- Personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales.
- Que se dediquen solamente a la enajenación o prestación de servicios por los que no se requiere para su realización título profesional.
- Aquellos que sus ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior no exceda de los \$2,000,000.00 (dos millones de pesos m/n).
- Para el caso de que vayan a iniciar actividades, podrá tributar en este régimen cuando consideren sus ingresos no excederán de la cantidad antes mencionada.
- También pueden optar por tributar en este, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, con la condición de que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan de \$2,000,000.00 (dos millones de pesos m/n), en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior, y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieren excedido del, limite antes mencionado.

Por el contrario podemos encontrar previstos en la misma ley a los contribuyentes que no podrán tributar en éste:

- Los socios, accionistas o integrantes de personas morales.
- Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquellos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra de casa habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas

que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de casa habitación o viviendas.

- Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, excepto aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para este régimen.
- Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.
- Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Con esta reforma las personas que se encontraban inscritas en el régimen de pequeños contribuyentes recibieron el aviso de que pasarían a este régimen sin realizar trámite alguno, mientras que los que se encontraban en el régimen intermedio pasarían al siguiente, el cual es el régimen de actividades empresariales y profesionales o también llamado régimen general de ley de las personas físicas, esto a partir del 01 de enero de 2014.

Los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, tendrán las obligaciones que se enlistan a continuación:

- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Conservar los comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, siempre que no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación.

Los requisitos fiscales con los que deben cumplir dichos comprobantes son los siguientes: Lugar y fecha de expedición; Contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida así como el régimen en el que tribute en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya para el caso de que tengan más de un local o establecimiento

señalar el domicilio en el que se expidan los comprobantes fiscales; así como la forma en la que se realizó el pago.

- Registrar en los medios o sistemas electrónicos (SISTEMA DE REGISTRO FISCAL, MISCUENTAS), los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente.

Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios de internet, podrán quedar exentos de esta obligación, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales establezcan.

- Pagarán las erogaciones relativas a sus compras e inversiones, cuyo importe sea superior a \$2,000.00 (dos mil pesos m/n), mediante cheque, tarjeta de crédito, débito o de servicios. Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de tales medios, cuando se efectúen en poblaciones o en zonas rurales que no cuenten con servicios financieros
- Expedir a sus clientes, comprobantes fiscales. Los cuales podrán generar de manera gratuita mediante el Sistema de Registro Fiscal, Mis Cuentas, el cual se encuentra a disposición de los contribuyentes en el sitio de internet del Sistema de Administración Tributaria.
- Presentar a más tardar el día 17 de mes inmediato a aquel que corresponda el pago, se realizarán declaraciones bimestrales, dichos pagos tendrán el carácter de definitivos.
- En erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar las retenciones a los trabajadores, lo que harán los días 17 del mes inmediato posterior al término del bimestre, el entero por concepto del Impuesto Sobre la Renta de sus trabajadores conjuntamente con la declaración bimestral respectiva.
- Emitir comprobantes fiscales, por concepto de salarios.
- Pagar el Impuesto Sobre la Renta, además de cumplir con los requisitos establecidos, presentar en forma bimestral ante el Servicio de Administración Tributaria, en la declaración respectiva, los datos de los

ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones, así como la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior.

Cuando no se presente en el plazo establecido la declaración dos veces en forma consecutiva o en cinco ocasiones durante 6 años, el contribuyente dejará de tributar en los términos del Régimen de Incorporación Fiscal y deberá tributar en los términos del régimen general, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquél en que debió presentar la información.

Mientras que los contribuyentes que aun habiendo cumplido con sus obligaciones fiscales decidan cambiar de régimen, deberán a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones que prevea el nuevo régimen en el que tributarán.

De igual manera este cambio de régimen habrán de realizarlo las personas cuyos ingresos en el ejercicio fiscal inmediatamente anterior excedan de la cantidad de \$2'000,000.00 (dos millones de pesos m/n), comenzarán a tributar el régimen general de las personas físicas a partir del mes siguiente en que hayan excedido dicho monto, para este caso no es necesario que el cambio de régimen se de en meses pares.

Para el caso de que los contribuyentes no incumplan con ninguna de sus obligaciones, estos pasarán de igual forma al siguiente régimen al culminar los 10 años en los que les sea otorgado el subsidio por parte del Gobierno Federal, los cuales se realizarán conforme al siguiente tabulador:

1°	2°	3°	4°	5°	6°	7°	8°	9°	10°
año	año	año	año	año	año	año	año	año	año
100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Como se puede observar durante el primer año, posterior a la inscripción del contribuyente este solo tendrá que presentar sus declaraciones bimestrales de forma electrónica, ya que no realizará el pago del Impuesto Sobre la Renta, ya que el subsidio con el que contará el contribuyente en su primer año, que será contado a partir de su inscripción en el Régimen de Incorporación Fiscal, será del 100%, es decir el pago que genere por concepto de Impuesto Sobre la Renta, será cubierto en su totalidad por el Gobierno, en su segundo año solo deberá cubrir el 10% de dicho impuesto y así sucesivamente irá aumentando en un diez por ciento, hasta que al llegar al año número once el contribuyente dejará de calificar para este beneficio que le otorgó el Gobierno Federal.

Es importante resaltar que sin importar las circunstancias por las cuales un contribuyente deje de tributar en este régimen, por ninguna circunstancia podrá volver al mismo.

Capítulo IV.

Propuesta para garantizar la aplicación del principio de proporcionalidad dentro del Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Recordando lo abordado en capítulos anteriores, concluiremos el Régimen de Incorporación fue creado para sustituir al régimen intermedio y el de pequeños contribuyentes, cabe destacar este último estuvo vigente en nuestro país por quince años, de ahí la importancia de esta reforma fiscal, además de que con ella se pretende incentivar a las personas que se encuentren en la informalidad se inscriban ante el Registro Federal de Contribuyentes.

El principal propósito que persigue este Régimen de Incorporación Fiscal, no solamente es el atraer nuevos contribuyentes, de esta forma migraran a la formalidad, y con ello también se aumentara el erario que percibe la Federación a través de este impuesto, no permitiendo a los contribuyentes la elusión del mismo, es decir, con él se trató de solucionar tanto las lagunas que ya existían en la ley, así como hacer que más personas encuadraran en esta norma jurídica.

Una vez que se han estudiado los conceptos básicos, así como los elementos necesarios que nos permitan entender tanto a este régimen como el que existía antes de la reforma, los estudiaremos a profundidad, a fin de conocer cuáles son las fortalezas de este régimen así como aquellas características que incluso lo lleven en contra de los principios constitucionales que rigen a las contribuciones.

A dos años de la puesta en marcha del Régimen de Incorporación Fiscal de conformidad con datos ofrecidos por el Servicio de Administración Tributaria, el número de contribuyentes con los que contaba el régimen de pequeños contribuyentes, paso de 3'886,294 a 4.4 millones de contribuyentes, que están inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Mientras que la obtención de sus ingresos que obtuvo el Servicio de Administración Tributaria del mes de enero a septiembre de 2015 fue de 23,839 millones de pesos por lo recaudado por concepto del Régimen de Incorporación Fiscal, con lo que se puede ver un aumento del 111% respecto de los del año anterior, gran parte de esa recaudación es de los estímulos fiscales que se brindaron, mientras que la recaudación efectiva es de 2,893 millones de pesos informó Adrián Guarneros, Administrador General de Planeación del fisco, ya que hay que tomar en cuenta los estímulos fiscales con los que aún cuentan los contribuyentes que se inscribieron a este régimen fiscal.

Por otra parte, si comparamos los ingresos percibidos durante el primer trimestre del año 2013, en el que cómo se recordará aún se encontraba vigente el régimen de pequeños contribuyentes, con el primer trimestre del año 2015, segundo año en él se encontraba vigente el régimen de incorporación fiscal, hubo un aumento del veintitrés punto siete por ciento (23.7%) en la recaudación del erario, como se muestra en la siguiente gráfica:



Es importante resaltar que en las estadísticas que se ofrecen por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, no se menciona que los contribuyentes que se encontraban en el régimen de pequeños contribuyentes

³³ Información proporcionada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a través de la página: http://172.28.14.19/Estados/Participaciones/2013/marzo/51_cuadro_21.pdf, 12/06/2015, 18:49

pasaron automáticamente a este nuevo régimen, mientras que algunos de los que se encontraban en el régimen intermedio de la personas fidicas con actividades empresariales, mientras cumplieran con lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta se les permitió también quedarse en el régimen que nos ocupa, lo que podría disminuir las cantidades de los nuevos contribuyentes que se han inscrito al Registro Federal de Contribuyentes.

Como se puede observar la disparidad que existe entre lo antes recaudado y lo que se podría obtener con este régimen es abismal, aunque actualmente no se obtienen los ingresos al cien por ciento debido a los beneficios que tienen los contribuyentes que se han inscrito en el mismo, lo que aún se traduce en millones de pesos.

Desde su creación el Régimen de Incorporación Fiscal ha recibido numerosas críticas de los especialistas en la materia, las cuales han ido desde su rotunda desaprobación hasta las de quienes afirman es la mejor forma de acabar con la informalidad, lo cierto es que en este régimen como en cualquiera de los otros siempre se encontrarán cosas que adicionar para mejorarlo y de esta forma cumpla con las expectativas que fueron planteadas desde su proyecto de reforma.

En el mensaje que dió el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos Enrique Peña Nieto (presidente electo en el año 2012), entre otros temas, resaltó la importancia que tiene para el desarrollo del país la propuesta del Nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, para personas físicas que tienen ingresos por actividades empresariales y profesionales, el cual se reproduce en su parte conducente:

“ ... Otro aspecto relevante de la Reforma Hacendaria es que promueve la formalidad de la economía.

Como ya lo sabemos y lo he citado en distintas ocasiones, sabemos que hoy 6 de cada 10 empleos son informales; es decir, dos de cada tres mexicanos trabajan en la informalidad.

Se trata de un verdadero cambio de paradigma. Al crearse nuevas reglas se inducirá a las empresas y a los trabajadores a incorporarse al sector formal.

Para ello se establece un régimen de incorporación fiscal para nuevos emprendedores, o para los negocios informales que decidan regularizarse, en el que inicialmente no pagarán impuestos en su incorporación al sistema, y sus obligaciones solo habrán de incrementarse de manera gradual.

Mientras tanto, sus trabajadores, y esta es la prestación que tendrán en este incentivo para incorporarse a la formalidad, sus trabajadores contarán con los beneficios del IMSS, con un subsidio en el pago de sus cuotas, gozarán de la protección del nuevo Seguro de Desempleo y, además, tendrán acceso al crédito para la vivienda.

Por su parte las micro, pequeñas y medianas empresas, que son las que generan el mayor empleo en nuestro país, que decidan adoptar este régimen de incorporación. Podrán acceder a créditos de la Banca de Desarrollo, así como a apoyos y financiamientos del nuevo Instituto Nacional del Emprendedor.

Otra medida para impulsar la formalidad, es disminuir las cuotas de seguridad social para los trabajadores de bajos ingresos, ya que actualmente llegan a pagar hasta casi 30 por ciento de su sueldo, lo cual resulta verdaderamente insostenible e injusto para los trabajadores que menos ganan.

En síntesis. El régimen de incorporación es una propuesta para cambiar los incentivos en favor de la formalidad. Por los beneficios que ofrece, convendrá más a los negocios ser formales que mantenerse en la informalidad".³⁴

Como se puede observar uno de los principales propósitos que persigue este régimen, es el de incentivar la formalidad, lo que implica diversos aspectos, entre ellos para el fisco aumentar la cantidad de erario que obtiene, mientras que para los posibles contribuyentes y sus trabajadores, en caso de que cuenten con ellos, representa la certidumbre y estabilidad, ya que ser formales le permitirá por ejemplo tener acceso a la seguridad social y ofrecerle este beneficio a sus súbditos.

³⁴ <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/regimen-RIF/files/basic-html/page10.html>, 28/12/2015, 16:32

El Presidente también afirmó en su propuesta de reforma, incentivos como los antes mencionados, convencerían a las personas físicas que hacer de sus negocios algo formal, era un a mejor opción que el continuar en la informalidad.

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, el primero de enero del año dos mil catorce, el Régimen de Incorporación Fiscal se convirtió en una realidad, para lo cual se utilizaron muchos de los puntos que toco el Ejecutivo Federal en su proyecto de reforma, mientras que otros tantos fueron mejorados con el propósito de no afectar a los contribuyentes, o incluso de favorecerlos en una mayor medida de lo que se había planteado, dicho régimen es aplicable a las personas que cumplan con los siguientes requisitos:

- Realicen únicamente actividades empresariales.
- Que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional.
- Que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediatamente anterior, no hubiera excedido de \$2'000,000.00 (dos millones de pesos m/n).

Este régimen tiene como característica el haber sido planeado a futuro ya que los contribuyentes al darse de alta en el mismo no pagarán impuestos esto porque cuentan con un subsidio del Gobierno Federal, en el cual, en su primer año será de un cien por ciento e irá disminuyendo para que en un término de diez ejercicios fiscales las personas en este régimen comiencen a tributar en el también previsto en la legislación mencionada "Régimen General de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales", entendiéndose que su primer año para tributar en el antes mencionado será el ejercicio fiscal número once.

Los diez años mencionados no comenzarán a correr a partir de la entrada en vigor de esta Ley, sino que, comenzarán a contarse a partir de la inscripción

ante el Registro Federal de Contribuyentes, es decir, que todos los que decidan tributar en este Régimen de Incorporación Fiscal gozaran de este beneficio, cumpliendo así con el principio de generalidad previsto en nuestra Carta Magna.

A pesar de que la propuesta del Ejecutivo parecía completamente funcional, se le realizaron a la misma algunos cambios, aunque la esencia de la misma no cambio, ya que este régimen parecía prometedor para incrementar los ingresos de la Federación, pero también para los contribuyentes que se encontraban hasta ese momento en la informalidad representaba una amenaza para sus negocios, esto debido a la falta de información que se tiene respecto al mismo.

Desde la propuesta de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el momento, ha sufrido cambios, esto con la finalidad de mejorar la misma, tomando como punto de partida las necesidades de los que tributan en términos del Régimen de Incorporación Fiscal, algunos de los cambios que sufrió el capítulo respectivo a dicho régimen, para el ejercicio de dos mil dieciséis son los siguientes:

Respecto a la actividad empresarial en copropiedad, el tercer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ahora menciona que se podrá nombrar a uno de los copropietarios como representante común de la actividad en copropiedad para que sea el encargado de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales.

En el cuarto párrafo del numeral antes citado, faculta a los contribuyentes para tributar en regímenes adicionales al de incorporación fiscal, es decir, que además de tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, también podrán tener ingresos por salarios arrendamiento e intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de dos millones de pesos, algo que no se podía realizar antes de este ejercicio fiscal, ya que al encontrarse en cualquier otro régimen fiscal quedaban excluidos para poder tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Anteriormente, se hacía mención que los socios, accionistas o integrantes de personas morales, partes relacionadas o la simple vinculación con personas que tributaran en este régimen era causal para no permitirle tributar en este régimen, sin embargo la ley permite inscribirse en él, a las siguientes personas:

- Los que sean integrantes de una persona moral con fines no lucrativos, podrán tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, siempre que no reciban los remanentes distribuibles.
- Los que sean integrantes de una sociedad de ahorro o préstamo podrán tributar en dicho régimen, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por concepto de intereses y por sus actividades empresariales, no excedan en su conjunto de la cantidad antes citada.
- También podrán inscribirse, las personas que sean integrantes de asociaciones deportivas, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.

Quizás lo más destacable de esta fracción es que antes se mencionaba la “vinculación con personas que tributen en este régimen”, pues ahora se hace la aclaración de que no existe vinculación entre cónyuges o parientes siempre que no exista una relación comercial o una influencia de negocio que derive en algún beneficio económico, con ello resolvieron una gran laguna que se encontraba en esta disposición y permitiendo a más personas inscribirse en el mismo.

En relación al reparto de utilidades a los trabajadores, se establece que de acuerdo con el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba presentarse la declaración correspondiente del sexto bimestre del ejercicio fiscal de que se trate. Es importante resaltar que los años de tributación son periodos de doce meses, comprendidos por la fecha en la que se dió de alta el contribuyente,

hasta el mismo día del siguiente año; y no así por ejercicios fiscales completos por ejemplo:

Jul/Ago 2015	1ra declaración.	
Sep/Oct 2015	2da declaración.	
Nov/Dic 2015	3ra declaración.	
Ene/Feb 2016	4ta declaración.	
Mar/Abr 2016	5ta declaración.	
May/Jun/2016	--- 6ta declaración. ---	Reparto de utilidades

Respecto a la actualización de la tarifa bimestral, anteriormente no se hacía pronunciamiento alguno, mientras que en la Ley vigente, se menciona se actualizará cuando la inflación supere el diez por ciento para el caso la autoridad deberá publicar con antelación la tarifa actualizada, la cual la podemos encontrar en el artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una de las obligaciones para los contribuyentes de este régimen fiscal, es la de emitir y entregar a sus clientes comprobantes fiscales, para lo que se adicionó una fracción al numeral 112 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en la que se menciona que no están obligados a expedir comprobantes fiscales por montos inferiores a \$250.00 (doscientos cincuenta pesos m/n), por operaciones con el público en general, esto exclusivamente en el caso de que los clientes no lo soliciten, ya que de hacerlo deberán emitir el comprobante fiscal correspondiente.

La fracción V del artículo 112 fue igualmente modificada de la misma ley para establecer que las operaciones superiores a \$5,000.00 (cinco mil pesos m/n), antes \$2,000.00 (dos mil pesos m/n), deberán ser pagadas a través de los siguientes medios:

- Mediante transferencia electrónica.

- Cheque nominativo.
- Tarjeta de crédito, débito o de servicios.
- Monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria (contemplado a partir de este ejercicio fiscal).

Además de que fue eliminada la posibilidad de realizar la adquisición de combustible y realizar el pago en efectivo, sin importar el monto de la adquisición, debiendo realizar el pago mediante una de las formas mencionadas con antelación.

La fracción VII del mismo artículo, establece los contribuyentes, abandonarán en automático este régimen, cuando se presente alguna de las siguientes situaciones:

- No presenten en el plazo establecido dos declaraciones consecutivas.
- Cuando no presenten en el plazo de seis años hasta tres declaraciones (antes se establecían para tal efecto cinco declaraciones durante un periodo de seis años).

Se debe tomar en cuenta que las personas que abandonen este régimen ya sea de forma voluntaria u obligatoria, deberán a partir de la fecha del cambio cumplir con las obligaciones del nuevo régimen en el que se encuentren, para ambos casos el contribuyente, es decir, deberán de cumplir con las obligaciones que se imponen en el régimen general de las persona físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes que adquieran el negocio de un contribuyente que se encuentra tributando en el Régimen de Incorporación Fiscal podrán continuar en el mismo siempre que se presente un aviso dentro los quince días siguientes donde se manifieste la fecha de adquisición del negocio y los años que el enajenante tributó en este régimen.

El adquirente sólo podrá continuar en el mismo por el tiempo que le restaba a quien se lo vendió aplicando las reducciones que le correspondan a dichos años.

Como se observa, para el ejercicio fiscal de 2016 no se realizaron grandes cambios al capítulo respectivo, pero no por ello dejan de ser importantes las mejoras hechas al mismo, ya que en algunos casos permitió disipar dudas que tenían los contribuyentes, mientras que en otros dió la posibilidad de inscribirse a personas que antes no podían hacerlo, y en otros afectó a los contribuyentes, por ejemplo, en la disminución del número de declaraciones no presentadas en el periodo de seis años establecido en la ley en comento o de dos en forma consecutiva durante un periodo de cinco años, teniendo como sanción la expulsión del régimen fiscal en comento.

Al parecer una de las principales formas por las que el fisco se ha allegado de contribuyentes a este régimen fiscal es mediante el miedo que ha causado ante la población la falta de información, así como por la promesa de estímulos que se promete tendrán al inscribirse a este régimen los cuales en la mayoría de las ocasiones, no se les da la información completa con la que deben de cumplir para obtenerlos, como se muestra en el siguiente cuadro:

Estímulo fiscal:

<p>Exención y descuentos en el pago de Impuesto Sobre la Renta</p>	<p>Este es parcialmente cierto, ya que el contribuyente recibirá un subsidio, en un inicio del 100% e irá disminuyendo hasta que deba cumplir en su totalidad con dicha obligación, lo que el fisco no les explica a profundidad es en que consiste el cambio de régimen fiscal al concluir dicho término.</p>
<p>No pagar Impuesto al Valor Agregado</p>	<p>Dicho beneficio se encuentra condicionado a que los contribuyentes no expidan comprobantes fiscales o en su caso no enajenen ni compren productos que sean susceptibles de pagar este impuesto por dicha</p>

	transacción.
No pagar el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	Se encuentra en el mismo supuesto que el anterior, ya que el no pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, solamente será aplicable en el caso de que no se sitúen en alguno de los supuestos establecidos en su Ley.
Créditos para los negocios y sus empleados	Este beneficio de igual manera es parcialmente cierto, ya que por una parte es verdad que estar en la formalidad facilitará el otorgamiento de un préstamo, pero éste no les será otorgado por el simple hecho de estar inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, ya que deberán cumplir con los demás requisitos establecidos para ello.
Pensión al retiro	Se afirma pueden tener derecho una pensión debido a que al estar en la formalidad, se pueden dar de alta en el Instituto Mexicano del Seguro Social, pero no se les explica a los contribuyentes estos son trámites que se deben realizar por separado al igual que el pago de las aportaciones de seguridad social, ya que esto no sucederá en automático, solo por pertenecer a este régimen fiscal.
Créditos para la vivienda	Sigue las mismas condiciones que el beneficio mencionado con anterioridad.
Poder ofrecer seguridad social a sus empleados	Para este estímulo lo que falta decir a los nuevos contribuyentes es que deben de realizar pagos y trámites, además de los que realizan ante el Servicio de Administración Tributaria, lo que puede generar costos extras como resultado de las aportaciones de seguridad social que se deben de cubrir así como por la asesoría que puedan requerir para ello.
Apoyo para la	

operación del negocio o para la modernización de mobiliario y equipo.	Este beneficio al igual que el que se refiere a los préstamos se encuentra limitado a aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos que han sido establecidos para tales programas.
--	--

Pese a lo que se dijo por el Ejecutivo Federal en su discurso, al parecer este régimen ha demostrado no ser tan eficiente como se esperaba, ya que como se mencionó uno de los principales factores que hace a la población que se encuentre en la informalidad no migrar hacia este sistema, es el temor a encontrarse inscrito en el fisco federal, esto a consecuencia de la falta de información y sobre todo de capacitación a los nuevos contribuyentes.

Ya que a pesar de que se le ofrece información al público en general sobre el régimen, en diversos medios solamente se le da una breve capacitación al momento de inscribirlos, la cual primordialmente consiste en trípticos que les son otorgados, en los cuales básicamente se les ofrecen los siguientes:

- Datos estadísticos sobre la informalidad así como los beneficios que se obtendrían en el caso de inscribirse al fisco federal.
- Pasos a seguir para ser parte de la formalidad, así como sitios de internet, redes sociales y números de teléfonos en los que se puede obtener información al respecto.
- Seguimiento de una explicación sencilla de lo que es el Régimen de Incorporación fiscal, quienes pueden tributar en él y las obligaciones con las que deben de cumplir a partir del momento en el que se inscriban.
- También se puede observar en ellos una guía rápida para utilizar el portal MisCuentas, el que se encuentra en el sitio oficial del Servicio de Administración Tributaria, en el que se podrán crear facturas de forma gratuita, y también servirá para llevar la contabilidad de sus negocios de una forma sencilla, sin dejar de lado que a través de este portal se presentarán las declaraciones bimestrales.

De igual manera para facilitar la promoción de este régimen fueron creadas las guías rápidas las cuales se puede observar **en el anexo 1**, cabe destacar ellas son parte de la información que se les otorga a los posibles contribuyentes.

Incluso también se les enseña al momento de realizar la inscripción a utilizar el portal del Sistema de Administración Tributaria, específicamente el sitio MisCuentas que como se mencionó es en el que deberá de registrar sus ingresos y gastos diarios, para posteriormente realizar su declaración bimestral, esto mediante un simulador que se encuentra en su sitio de internet y que puede ser utilizado por el público en general, pero esta es toda la información que se les ofrece.

Si bien es cierto que se les da el material a los contribuyentes, en donde se encuentra la información e imágenes necesarias para la utilización de dicho portal de internet, acompañado de una clase presencial rápida, también lo es que no se les advierte a los mismos los cambios que pueden realizar a su situación fiscal en el mismo sitio, en los cuales puede haber errores involuntarios que cometan como por ejemplo: cambiar las actividades que realicen o incluso cambiar de régimen fiscal.

Como se recordará una vez que los contribuyentes cambien de régimen, no podrán volver a tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, con lo que podrían perder todos los beneficios fiscales que se les ofrecen como incentivos para darse de alta.

Se insiste en que hace falta información a los contribuyentes, ya que con la que se ofrece en los trípticos no es suficiente para que los contribuyentes entiendan a fondo qué es y los alcances que puede tener el contribuir al fisco Federal.

Los medios por los que se otorgue información sobre este régimen fiscal a los contribuyentes debieran de cubrir los puntos básicos para entender lo que es un régimen y en que consiste cada una de las obligaciones a que se hacen

acreedores como sujetos pasivos de esta relación tributaria, sin dejar de lado las consecuencias que puede tener el incumplimiento de las mismas y así mismo explicarles qué es lo que pasará cuando culminen los diez años que han sido establecidos para que estos pasen al régimen general del ley de las personas físicas.

También es importante que se tome en cuenta que no todas las personas que se encuentren tributando tiene acceso a una computadora y en ocasiones ni si quiera las saben utilizar, lo que igualmente deberá considerarse al momento dar información a los contribuyentes, lo ideal sería ofrecer un curso presencial a los mismos

Para comodidad del contribuyente y economía del fisco se recomienda los cursos no sean menores de seis horas y no mayores a diez dependiendo del conocimiento que se tenga respecto al uso de la computadora, el que deberá constar de dos módulos, el primero, en el que se le proporcionará información respecto al Régimen de Incorporación Fiscal, y el segundo que constara exclusivamente de práctica en el sitio de internet MisCuentas, específicamente en el simulador que ha sido creado para tal fin.

Cursos que deberán ser impartidos por expertos en la materia que les ocupe, esto para que puedan disipar en su totalidad las dudas que surjan en los contribuyentes.

Otro de los inconvenientes que se observa en este régimen es que mientras el contribuyente se encuentre en el período de diez años establecido en la Ley para obtener el subsidio y posteriormente comenzar a tributar en el siguiente, es decir, en el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales o también llamado régimen general de ley de las personas físicas, es que mientras ello sucede el fisco no tiene certeza de los ingresos que obtienen.

Al no tener el fisco la convicción de los ingresos así como de los gastos que efectúen los contribuyentes facilita a estos la evasión de impuestos, no

cumpliendo de esta forma con uno de los fines por los que fue creado dicho régimen, ya que como se recordará se pretendía aumentar el número de contribuyentes y como consecuencia también los ingresos.

Además de que principalmente por ese motivo se le consideraba ineficiente al régimen de pequeños contribuyentes, y al no resolver este conflicto que se presenta ante la recaudación de impuestos no cumple con su finalidad dicha reforma.

Para evitar la evasión del Impuesto Sobre la Renta, es necesario se tenga un mayor control, así será más eficiente y permitirá el completo cumplimiento de sus objetivos, para lo cual una vez más se propone la modificación del capítulo respectivo al Régimen de Incorporación Fiscal.

Lo cual se puede prevenir al obligar al uso de máquinas registradoras en todos los establecimientos, ya que con el uso de la seriación de los comprobantes que se entreguen se podrán cerciorar (en el caso de que se haga una revisión a los contribuyentes), de los ingresos que estos obtengan, para de esta forma poder tener seguridad de que paguen al fisco la parte proporcional de los ingresos que obtengan por la actividad que realicen.

Otro de los errores que se pueden apreciar en este nuevo régimen, es que mientras que los contribuyentes que realmente no rebasen de la cantidad de \$2,000,000.00 (dos millones de pesos m/n), estipulados en el diverso 111 de la Ley en comento, y que al finalizar el año diez de que se encuentren en este y pasen al siguiente régimen, es decir al de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, con ello también habrán de cambiar sus obligaciones fiscales.

Ya que al realizar dicho cambio muchos de ellos no se encontrarán en condiciones para cumplir con las nuevas obligaciones que les serán impuestas o incluso para entenderlas, afectando principalmente a los pequeños negocios, ya que en algunos casos representan un gasto extra para los mismos, ejemplo de ello, son las siguientes:

La de llevar contabilidad de los ingresos que obtenga, así como de las compras o inversiones indispensables para cumplir con sus actividades. Esta los pone en desventaja ya que para cumplirla deben contratar a un contador, disminuyendo de esta forma sus ingresos.

Además de que al realizar este cambio de régimen el contribuyente se puede desorientar con otra de las obligaciones, como lo es la de presentar declaraciones ya que en el Régimen de Incorporación fiscal, se presentan únicamente declaraciones bimestrales mientras que en el régimen general se presenta de forma mensual.

No solamente se deben tomar en cuenta a las anteriores, ya que también se deben presentar declaraciones anuales, e incluso pueden llegar a presentar las complementarias, figura que ni si quiera existen en el régimen que nos ocupa.

Así mismo otro punto que se complica es el de realizar las retenciones y entero al fisco por concepto de Impuesto Sobre la Renta de los trabajadores, ya que a este respecto es nula la información que se les ofrece, se debe tomar en cuenta que esta obligación la deben cumplir aun cuando estén en Régimen de Incorporación Fiscal, y cuenten con empleados.

Ahora bien, los contribuyente igualmente ignoran donde deben presentar su Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), la cual básicamente se refiere a informar al Servicio de Administración Tributaria de forma mensual las operaciones que lleve a cabo con sus proveedores, es importante resaltar que esta es una obligación que se encuentra prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero que sin embargo también se menciona en la normatividad del Impuesto Sobre la Renta, la cual para su presentación dependerá del número de operaciones que se realicen si estas son menores a 500 se hará mediante el sitio de internet del Servicio de Administración Tributaria, de ser mayor a este se debe presentar en un CD ante la Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente que de acuerdo a su domicilio le corresponda.

Por lo respecta a la obligación de emitir recibos de nómina electrónicos CFDI (Comprobantes Fiscales Digitales), de igual manera se realizará mediante el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, pero lleva aparejado el cumplir con otros requisitos, como lo es contar con un registro patronal ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, la prima y clase de riesgo de trabajo que corresponda a la actividad que desempeñe, y que cada una de las personas que les preste un servicio personal subordinado cuente con un número de seguridad social, así como el del Registro Federal de Contribuyentes.

Como se puede observar, esta obligación lleva implícito realizar más trámites y no solamente por internet o ante el Servicio de Administración Tributaria, por lo que pueden requerir asesoría de un especialista para realizarlos, una vez más implicando un gasto extra a los contribuyentes, que cambien al Régimen General de Ley de las Personas Físicas.

Aunado a que cuando se les inscribe en este régimen no se les da la información necesaria al omitir el cambio de régimen al que deberán someterse al culminar dicho término, ignorando el cambio de régimen, además de que el portal a través del cual realizarán sus declaraciones ya no será el mismo, cambiando con ello la forma en la que se utiliza, dejando inservible la información y aprendizaje obtenido durante ese tiempo.

Para cualquiera de los dos casos en los que el contribuyente deba de cambiar de régimen, ya que como se recordará este puede migrar al siguiente régimen ya sea porque ha incumplido con su obligación de presentar declaraciones bimestrales por tres ocasiones en un período de seis años o porque culminen los diez años en los que puede permanecer en el **Régimen de Incorporación Fiscal**, se sugiere en vez de esto solamente les sean impuestas multas como sanción en el caso del incumplimiento, mientras que para los otros se les permita continuar en este régimen.

Por otra parte, también es necesario tomar en cuenta que la Ley es muy poco específica respecto a las personas físicas que no cuenten con tecnología

para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, ya que para estas personas la incertidumbre es mayor, por ello es que se deben anexar disposiciones que regulen esta situación atendiendo principalmente a lo siguiente:

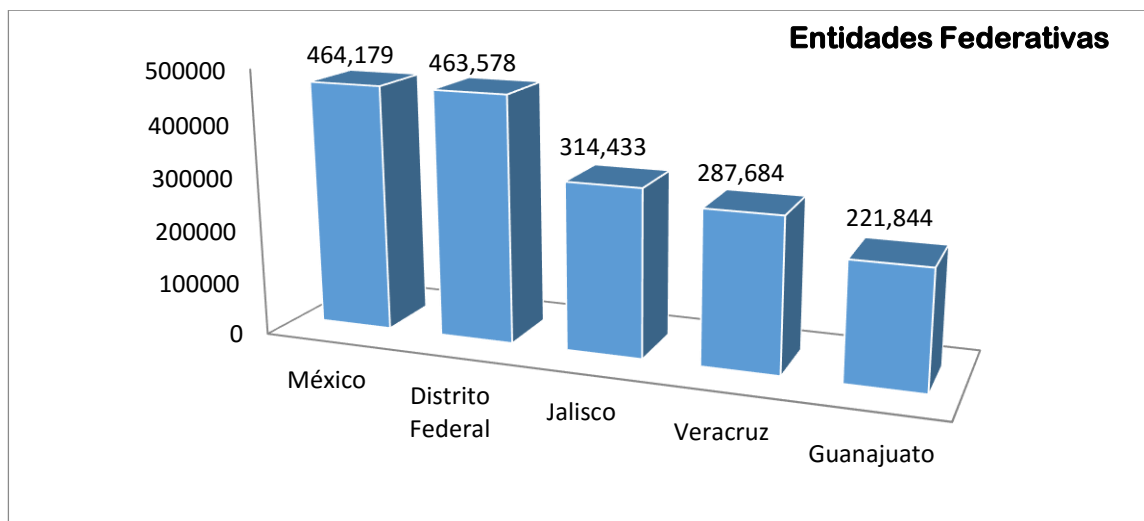
- Creación de disposiciones expresas para zonas rurales que no cuenten con tecnología, es decir, que no den cabida a actos arbitrarios tanto por parte de la autoridad así como de los contribuyentes, la mejor forma de hacer es plasmando en la Ley reglas generales para regular tal situación y permitir se reglamenten de forma específica solo problemas secundarios a los que se enfrente cada comunidad en particular.
- Uso de notas o comprobantes fiscales impresos, los que deberán de cumplir con lo establecido por las normas fiscales, los que tendrán que ser conservados por el contribuyente.
- Capacitación para el uso, manejo y registro en libros contables,
- Establecimientos permanentes de módulos de ayuda para los contribuyentes.
- Creación de establecimientos para la presentación de declaraciones fiscales.
- En su caso acceso a tecnologías en dichos establecimientos.

Además de que también para las personas que habiten en zonas rurales se les deberá de capacitar, mediante un curso presencial y breve, al igual que a las personas que usen medios digitales, esto para que se les muestre como cumplir con las obligaciones a que los constriñe la Ley en comento, ya que tal vez estos necesiten mayor apoyo ya que no contarán con programas que realicen automáticamente las declaraciones.

Se considera importante que personas capacitadas para realizar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta se sitúen permanentemente en las zonas rurales, tanto para apoyar a los contribuyentes en la presentación de declaraciones

bimestrales, como para poder disipar las dudas que puedan surgir en los contribuyentes.

Lo anterior ya que como se puede observar en la siguiente estadística publicada en el boletín de prensa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos del 27 de mayo de 2014, en la cual se muestran las cinco entidades que cuentan con un mayor número de contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal, ocupan los primeros lugares aquellas en las que hay un menor rezago tecnológico, de ahí que se insista en la necesidad de plasmar normas que permitan a los contribuyentes tener seguridad de los procedimientos que deben de seguir tanto para inscribirse como al momento de cumplir con sus obligaciones fiscales.



Esto debido a que las personas que se encuentran en zonas rurales, tienen menor acceso a la información, así como a los medios de publicidad por los que se incentiva a los contribuyentes a incorporarse a este régimen, además de lo ya propuesto, es necesario también se concentren en dar a conocerlo así como los beneficios que trae aparejado el encontrarse en la formalidad de ésta manera se aumentará el número de contribuyentes así como el erario que se obtenga de estos lugares.

En cualquiera de los casos es importante que el fisco, auxilie a los contribuyentes, otorgándoles más información a los que deseen inscribirse, así como también llevar un control más estricto de los gastos al imponer a los mismos el uso de mecanismos electrónicos o impresos según sea el caso para el cobro de los bienes o servicios que ofrezca el contribuyente, que al final de los diez años continúen en este régimen ya que al aumentar las obligaciones también se incrementa el riesgo de que los contribuyentes incumplan con las mismas restándole eficacia de esta manera, así como colocar módulos de ayuda permanentes exclusivos para las personas que tributen en este Régimen de Incorporación Fiscal.

Algunas de las encuestas que se han realizado respecto a este Régimen de Incorporación Fiscal arrojan la ineficacia del mismo pese a lo que afirma el Gobierno Federal, ya que está causando la quiebra de muchos de los negocios que se dieron de alta, como se muestra en el siguiente texto:

“Quebraron 30 mil tienditas por Reforma Fiscal e inseguridad
Organización Editorial Mexicana
4 de marzo de 2015
Alejandro Durán / El Sol de México

Ciudad de México.- La sustitución del Régimen de Pequeños Contribuyentes (Repecos) por el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) contribuyó para que cerraran de manera definitiva alrededor de 30 mil pequeños comercios en todo el país y lo que derivó en la pérdida de unos 60 mil empleos, advirtió la Alianza Nacional de Pequeños Comerciantes (Anpec).

En ese sentido, Cuauhtémoc Rivera, presidente del organismo, no escatimó en sostener que el nuevo sistema tributario lo único que busca es "sacar dinero con los más fregados del país" y con ello sostener las finanzas públicas ante la caída que registran los ingresos petroleros.

Y lo anterior, argumentó el empresario, porque el nuevo régimen fiscal que opera sobre los pequeños comerciantes desde enero de 2014 encareció los costos de operación por la contratación de un contador, el encarecimiento de los insumos

por la aplicación arbitraria del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por parte de proveedores, y lo complejo que resulta el sistema del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

(...)

Por ello, invitó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y al Congreso de la Unión reformar el Código Fiscal de la Federación y retomar el anterior sistema de Repecos, pues recordó que solo a través de cuota consolidada los contribuyentes cumplían con su pago por concepto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sin necesidad de contratar contadores ni comprar equipos de cómputo y andar fiscalizando a los proveedores.

(...)

En conferencia de prensa, Cuauhtémoc Rivera aseguró que este complicado y costoso régimen fiscal apretó las finanzas de los pequeños negocios, por lo que en el último año han cerrado más de 30 mil negocios, lo que se tradujo en la pérdida de unos 60 mil empleos.

(...)

Por lo anterior, el dirigente advirtió que miles de empresarios están en la encrucijada de tratar de cumplir con las nuevas obligaciones fiscales con el riesgo de cerrar operaciones de manera definitiva o refugiarse en la informalidad ante la imposibilidad de cumplir con el nuevo régimen tributario."³⁵

En la nota periodística que se transcribe se puede observar, uno de los principales problemas que se considera tiene el Régimen de Incorporación Fiscal una vez más es el encarecimiento que se dio para cumplir con las obligaciones que tienen las personas físicas, de ahí que tantos comerciantes se hayan visto obligados a cerrar sus pequeños negocios.

Ello por el pago por concepto de Impuesto al Valor Agregado, siendo este último uno de los estímulos fiscales que se les ofrece para inscribirse, lo que confirma una vez más solo son engaños a la población lo que se ofrecen,

³⁵ <http://www.oem.com.mx/laprensa/notas/n3726266.htm#sthash.9FBQft2M.dpuf>, 20:37, 20/08/2015

aunado a que a pesar de que no lo mencione la nota periodística transcrita, también se deben de considerar los gastos que genere el uso de equipos de cómputo para mantener actualizada su situación fiscal en el sitio del Servicio de Administración Tributaria, en caso de que no cuenten con dichas tecnologías.

Además de que como se ha venido resaltando muchos de ellos no tienen los conocimientos necesarios para darles cumplimiento, en muchas ocasiones están obligados a contratar a un Contador Público, lo que también se traduce en un gasto extra, pese a que uno de los puntos que por los que se consideraba este régimen para los pequeños negocios, es precisamente que no necesitarían de un contador para poder realizar sus declaraciones ya que con la plataforma que desarrollo el Servicio de Administración Tributaria podrían realizarlas sin necesidad de contratar a un especialista.

Pero tampoco se ha cumplido con dicho objetivo, por lo que se deberían de considerar todos los gastos extraordinarios que genera a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones y no solamente la cantidad con la que ellos contribuyen al fisco, ya que obviamente no afecta de la misma manera los honorarios que deban pagar a un experto en la materia un pequeño comerciante que a los ingresos de alguien que obtenga por el desempeño de una actividad profesional por ejemplo.

Pero esta no es la única nota que habla al respecto, también encontramos la siguiente:

“Únicamente 10% de los agremiados a la CANACO se ha incorporado.

Comerciantes rechazan entrar al RIF

Viviana Estrella

Jun 21, 2015

La adhesión al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) ha sido de únicamente 10% de los socios de la Cámara Nacional de Comercio (Canaco) delegación Querétaro. De los 2,500 agremiados con los que cuenta la cámara, sólo 250 se han sumado a las disposiciones fiscales, reconoció el presidente de la cámara, Manuel Ruiz López.

(...)

Entre las consideraciones para fortalecer al comercio, enlistó el impulso de la mejora regulatoria, facilidades para el pago de impuestos y mejores condiciones para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones.

“Hacienda no debe ser un amenazante de la economía, sino al contrario, una propuesta del desarrollo de la economía. Tenemos que realizar reuniones con los diputados para que suban las propuestas de los comercios”, declaró.

En tanto, se emprendió un programa de apoyo para las microempresas mexicanas, con el objetivo de dotar a los comerciantes de tabletas electrónicas que les faciliten su adhesión al nuevo régimen; éste es impulsado por la Canaco en coordinación con el Instituto Nacional del Emprendedor y con el Servicio de Administración Tributaria, pero hasta mayo sólo 150 comerciantes las habían adquirido.

Resistencia

Manuel Ruiz agregó que a través de la Canaco se ha buscado impulsar estas iniciativas para facilitar la incorporación al régimen fiscal, pero la aceptación ha sido poca por parte de los socios, quienes se mantienen a la expectativa de las modificaciones que pudiese impulsar la próxima Legislatura.

“La gente se siente perseguida por la autoridad y se está yendo a la informalidad. Ahora resulta que es mejor ser ambulante que tener negocio propio (...) tienes dinero en efectivo, vendes menos, pero con más utilidad sin tener que reportarle a Hacienda”, comentó.”³⁶

Aquí manifiesta su opinión una persona que está realmente cerca de los comerciantes, y también avala el desinterés que denotan los mismos por pertenecer a la formalidad, ello debido a la falta de información que hay respecto a este Régimen de Incorporación Fiscal, así como la falta de herramientas para dar cumplimiento a lo establecido por la ley de la materia, entendiéndose por esto, cualquier medio electrónico por el que puedan tener acceso a internet.

Si bien es cierto, se les está dotando a los comerciantes adscritos a este organismo, de las herramientas necesarias para llevar a cabo las acciones a las que les constriñe la ley en comento para pertenecer a este régimen, también lo

³⁶ <http://eleconomista.com.mx/estados/queretaro/2015/06/21/comerciantes-rechazan-entrar-rif>, 17:24, 21/06/2015

es que no se les garantiza que cuenten con internet para los mismos efectos. Además de que no solo en esta entidad federativa se enfrentan al problema de la falta de medios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones.

De ahí, que se proponga el implemento de módulos a los que puedan acudir los contribuyentes a realizar de manera gratuita estas operaciones, en donde se garantice la existencia de equipo de cómputo así como de internet, los que son indispensables para ello.

Una vez más queda confirmado que este régimen fiscal no ha cumplido con el objeto de terminar con la informalidad ya que cuando algunos se encontraban en un establecimiento, han preferido pasar al ambulante para así sentir menos la presión que el fisco ejerce sobre los mismos para que se inscriban ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Se insiste en que al ofrecer información de calidad a la población, estos se sentirían menos amenazados y sobre todo presionados para migrar a la formalidad, con ello haciendo que más personas salgan a las calles a ofrecer sus productos, efecto contrario al que se esperaba al ofrecer todos los estímulos ya mencionados.

Además de haber testimonios del Servicio de Administración Tributaria, que han sido publicados mediante notas periodísticas en donde admiten la falta de información y el temor a las nuevas herramientas tecnológicas, es el principal motivo por el que los contribuyentes incumplen, como se muestra a continuación:

“Incumplidos, el 55% de contribuyentes del RIF

De acuerdo con el SAT, el incumplimiento de los contribuyentes inscritos al Régimen de Incorporación Fiscal se debe al desconocimiento de sus beneficios, a una cuestión cultural y al temor a las nuevas herramientas tecnológicas.

CIUDAD DE MÉXICO.- De los 4.5 millones de contribuyentes inscritos a la fecha al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), 55 por ciento, es decir, unos 2.5 millones, incumple con sus obligaciones fiscales, informó el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

La Administradora Central de Promoción a la Formalidad del SAT, Patricia Delgado Medellín, atribuyó este incumplimiento al desconocimiento de sus beneficios, a una cuestión cultural y al temor a las nuevas herramientas tecnológicas.

En el taller "Novedades del Régimen de Incorporación Fiscal", sostuvo que pese al incumplimiento, el RIF "está funcionando" pues a diferencia del anterior Régimen de Pequeños Contribuyentes (Repecos), los inscritos al nuevo esquema sí declaran, facturan, pagan e informan al SAT.

(...)

En el caso del Impuesto sobre la Renta (ISR), la autoridad fiscal ha otorgado un estímulo de 24 mil millones de pesos, y estima recaudar este año unos dos mil millones de pesos por primer pago de 10 por ciento de este gravamen, el cual iniciará en este ejercicio fiscal."³⁷

Pese a los comentarios negativos de muchos expertos en la materia, así como de las notas periodistas, existen otros que están a favor de este Régimen de Incorporación Fiscal, afirmando que es completamente funcional y ha cumplido con sus principales objetivos que son el de aumentar el número de sujetos pasivos de esta relación jurídico tributaria y el de evitar la evasión.

Si bien es cierto se han cumplido los objetivos antes mencionados, se debe tomar en cuenta que al no tener un control de los gastos e ingresos que tiene un contribuyente le permite seguir evadiendo, al presentar en sus declaraciones solo la cantidad que estos consideren idónea.

Para que pueda aumentar la cantidad de dinero que se recauda así como el número de contribuyentes, es necesario se les dé una capacitación, ya que de lo anterior se puede inferir el principal problema al

³⁷ <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/incumplidos-el-55-de-contribuyentes-del-rif.html>, 23:45, 21/01/2016

que se enfrenta el fisco al momento de recaudar es el desconocimiento acerca del uso de tecnologías que son necesarias para declarar ante el fisco.

Por otra parte es necesario tomar en cuenta que el presentar declaraciones no es la única obligación que tienen los contribuyentes que cumplir, y al tener dudas sobre como cumplir con las más frecuentes de ellas también se atrasarán con el resto debido al desconocimiento sobre el uso del portal de internet del Sistema de Administración Tributaria, como se explica en la siguiente nota:

“Zacatecas.- El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) ha causado gran afectación a las pequeñas empresas, aseguró Marcelina Saucedo Venegas, directora general de la Cámara Nacional de Comercio en Pequeño, Servicios y Turismo en Zacatecas (Canacope).

Aseveró que al no tener conocimiento de los procesos del régimen, muchos de los micronegocios se han dado de baja.

Expuso que son alrededor de 10 microempresarios los que han realizado los trámites necesarios para solicitar la devolución de saldos a favor.

Detalló que las bajas se deben a que muchos de los empresarios, en su mayoría personas de la tercera edad, no tienen acceso a las nuevas tecnologías, las cuales son indispensables para la fiscalización.

Por otra parte, Saucedo Venegas explicó que al ser un elemento desconocido para los propietarios de los negocios, estos temen pagar los impuestos, ya que si no tienen los suficientes ingresos para invertir en mercancía, tampoco los tienen para el pago ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Afirmó que en el caso de los pequeños negocios no era necesario contratar un contador, debido a que ya estaban especificados los pagos a realizarse, los cuales constaban de 2 salarios mínimos, de modo que en su mayoría cumplían con el pago oportuno de permisos.

Agregó que en 2015 hubo un desajuste al desconocer los impuestos que se pagarían, por lo que se les brindó orientación.

“Sabemos que deben prepararse para 2016; tratamos de buscarles una solución, informarlos y auxiliarlos en las declaraciones. La Canacope puso un despacho contable para que los afiliados no sean presa fácil de abusos por parte de los profesionales que cobran más de lo que pueden pagar”, destacó.

Capacitación para comercios pequeños

Saucedo Venegas aseguró que han sido capacitados por medio de administradores locales, sin embargo, se presentaban dificultados debido a que muchos no sabían acceder a los medios digitales.

“La Canacope buscó proveer de equipos de cómputo, se gestionaron 100 computadoras, pero las personas regresaron los equipos, prefirieron cerrar por no saber cómo operar, además del costo que implican los servicios de internet”³⁸

Como se ha venido insistiendo es necesario ofrecer a los contribuyentes información de calidad, para que estos puedan cumplir con sus obligaciones fiscales, y lo más importante asegurar su permanencia en la formalidad, ya que de nada sirve al fisco que las personas solamente se den de alta por periodos cortos de tiempo y después vuelvan a la informalidad. Para ello es necesario que las obligaciones que se les impongan sean proporcionales a la actividad que lleven a cabo.

Ya que de esta manera puede aparentar cumplir con las expectativas dicho régimen pero sin la constancia de los contribuyentes no aumentará de la forma que se esperaba el erario que se obtiene por concepto de Impuesto Sobre la Renta, ya que de acuerdo con información ofrecida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cantidad de dinero percibido por este impuesto ha aumentado, pero también es importante resaltar que este dinero aun no es percibido en su totalidad debido a los estímulos fiscales de los que aun gozan los contribuyentes.

³⁸ <http://ntrzacatecas.com/2015/05/05/regimen-de-incorporacion-ahorra-a-microempresarios/>, 22:30, 07/07/2015

Ahora bien, es de suma importancia abordar uno de los puntos que más se critica en el presente tema de investigación y por el que se insiste este régimen fiscal necesita ser derogadas algunas partes de dicho ordenamiento jurídico.

Con ello nos referimos a la inminente violación al principio de proporcionalidad que se encuentra establecido el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que como se recordará este principio consiste básicamente en que la cantidad que deba contribuir al fisco el sujeto pasivo de esta relación jurídica debe ser una parte alícuota de sus ingresos.

Además de que como se mencionó por el Ejecutivo Federal uno de los propósitos que se persiguen con la creación de este régimen es que los sectores más vulnerables de la población contribuyan menos ya que un treinta por ciento de sus ingresos es excesivo. Por lo que este régimen parece cumplir con dicha expectativa, hasta el momento en el que los contribuyentes, deban migrar al siguiente régimen, ya que éstos quedarían en la misma situación de la que se les pretendía excluir, ya que al término de esos diez años los cambiarán de régimen fiscal, y con ello también aumentará la cantidad con la que deben de contribuir, así como los gastos que se generen por el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior incurre en una flagrante contradicción, ya que solamente durante los primeros diez años podrán estar en este régimen, o incluso tener que pasar al siguiente en caso de incumplimiento de una de las obligaciones fiscales, específicamente, la de presentar sus declaraciones bimestrales, esto podría solucionarse al permitir los contribuyentes continúen en éste régimen fiscal incluso después de transcurrido el tiempo determinado en la Ley para tal efecto. Ya que de la forma en la que se encuentra establecido en la actualidad, incluso va en contravención a lo establecido en el principio de justicia tributaria, el cual establece que se debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por ello es que se considera, esa violación cometida al principio de proporcionalidad, se puede solucionar, al no hacer que los contribuyentes inscritos en el Régimen de Incorporación Fiscal no tengan que pasar al Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales o como también conocido como Régimen General de Ley de las Personas Físicas.

De esta forma se evitaría que los contribuyentes tengan que ceder cantidades tan grandes de sus ingresos, lo que puede llegar a afectar su economía y con ello decida darse de baja del Registro Federal de Contribuyentes, y por otra parte también que se aumenten consecuentemente las obligaciones a que han de dar cumplimiento, lo que de igual manera debe tomar en cuenta el legislador al momento de crear o reformar una norma fiscal.

De lo abordado en el presente trabajo de investigación, podemos concluir que el Régimen de Incorporación Fiscal, puede ser mejorado y con ello cumplir con los objetivos previstos desde su propuesta de reforma, para ello es necesario que se tomen en cuenta realmente las necesidades de la población, ya que este régimen se avoca a uno de los sectores más vulnerables de la población como lo son:

- Personas de la tercera edad.
- Personas con escasos recursos.
- Personas con bajo nivel intelectual, ya que al terminarse las relaciones laborales, estos generalmente opta por la obtención de ingresos informales, como lo son los puestos fijos o semifijos en una vía pública.

Si bien es cierto que pueden tributar en él personas que no tengan las características antes mencionadas, también lo es que en su mayoría pertenecerán a este sector de la población, por lo que para realizar una reforma realmente funcional se deben de tomar en cuenta situaciones como las que se han venido mencionando desde el inicio de esta investigación.

También es verdad que no se pueden crear normas para cada uno de esos grupos que se enuncian con antelación, pero si se pueden crear disposiciones generales para las personas que no puedan o no sepan utilizar los medios digitales, en este caso por ejemplo, las personas de la tercera edad se les pueden imponer las mismas que sean aplicables para las personas que viven en zonas rurales, ya que en ambos casos la tecnología, puede representar un impedimento al momento de cumplir con sus obligaciones fiscales.

El Régimen de Incorporación Fiscal ha representado un gran avance, ya que por lo menos ha permitido se aumente el número de contribuyentes con los que contaba el Servicio de Administración Tributaria, algo que con el de pequeños contribuyentes, a pesar de estar vigente durante tantos años, no se logró, es por ello que solamente deben perfeccionarse, las normas que lo regulan.

Por lo que es importante no se retroceda, ni se confunda a los contribuyentes que ya se han adaptado a este nuevo régimen, al realizar una nueva reforma, pero si garantizar la permanencia de los que por ignorancia en la gran mayoría de los casos deciden cerrar sus negocios, o incluso solamente darse de baja del Registro Federal de Contribuyentes y salir a las calles a realizar las actividades que antes desempeñaban en un local.

Esto se puede lograr como se mencionó anteriormente, mejorando el régimen ya existente y el que parece hasta hoy ha dado resultados, con lo que lograrán además de continuar aumentando el número de contribuyentes, asegurar su permanencia en él y lo más importante no dar cabida a la evasión del Impuesto Sobre la Renta. Mientras que para el fisco se continuara aumentando el erario que se obtiene con este impuesto.

Para ello se deben tomar realmente en cuenta las necesidades de la población, y crear leyes que no violen ni el principio de proporcionalidad ni el de equidad, ya que estos son principios que no deben separarse, ya que uno es consecuencia del otro, como se recordará para Adam Smith, estos forman el principio de justicia, el primero al permitir que se tome en cuenta la capacidad

contributiva de cada individuo y el segundo al crear leyes que les permitan a todos contribuir pero sin dejar de lado las limitantes que tienen algunos grupos de la sociedad, ya que no basta con inferir la mayoría de la personas podrán hacerlo, en el caso específico que nos ocupa, la utilización de los medios digitales.

El Régimen de Incorporación trata de que se contribuya de acuerdo a su capacidad, lo que no se cumplirá al cambiar al régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, ya que al prever este cambio consideraron aun continuarían contribuyendo de acuerdo a su capacidad, esto debido a que lo que contribuyen se calculará de acuerdo a una tarifa, ya que como se recordará este es un impuesto progresivo, pero no toma en cuenta los gastos extras que deben de realizar las personas para cumplir con sus obligaciones, como lo son:

- El uso de equipos de computo.
- Asesoría para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Gastos generados por el uso de internet.

Y sobre todo la falta de conocimientos e información ante la que se van a enfrentar las personas físicas que deban pasar al régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, esto además de que representará un descontrol para los mismos, ya que la experiencia adquirida para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, en muchos de los casos, ya no les será de utilidad.

Lo que se traducirá en más gastos para ellos, si es que resisten los cambios de migrar a la formalidad y del adaptarse a las nuevas tecnologías que deben utilizar para ello, tal vez no puedan soportar la carga económica que represente el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se hagan acreedores ante dicho cambio, y con ello no nos referimos a lo que contribuyen como tal al fisco, sino a los gastos extras que se generen para ello.

Por lo que se insiste, que una vez que se hayan dado de alta en este Régimen de Incorporación Fiscal, se les conceda el beneficio de continuar en él, ya que bastará para aumentar los ingresos que obtiene la Federación con que se abstengan de dar subsidios a los mismos.

Tal como se menciona en las otras transcritas con antelación, las personas más vulnerables a estos cambios serían los pequeños comerciantes, personas de la tercera edad y con menores ingresos, tomando en cuenta las características de cada uno de estos grupos y creando una norma que les permita cumplir podría asegurarse que estos continúen tributado.

Se debe tomar en cuenta que no solamente las personas que viven en zonas rurales necesitan de la existencia de normas específicas, por ejemplo en el caso de las personas de la tercera edad pueden permitirles el cumplimiento de sus obligaciones de otro forma.

Como podría ser el uso de notas y que al final de cada bimestre el fisco se encargue de que una persona capacitada ayude a los mismos a presentar su declaración bimestral, mediante el uso de medios digitales como ha sido previsto deben realizarse desde su creación del Régimen de Incorporación Fiscal, lo que puede ser aplicable también a las personas que no sepan utilizar los medios por los que se deben presentar las declaraciones, entendiéndose por estos la computadora o tabletas digitales según sea el caso e internet.

Una de las ventajas que se observa en este régimen es lo simple de sus obligaciones lo que garantiza será menor el número de sujetos pasivos que las incumplan, una vez que estos cuenten con la capacitación necesaria, así como con las herramientas que son imprescindibles para su cumplimiento, y al generar confianza en los contribuyentes estos no necesitarán de estímulos para permanecer en él, es decir, con las facilidades de este régimen se puede comenzar a crear en la población económicamente activa una verdadera cultura tributaria.

Lo más importante para asegurar la existencia jurídica del Régimen de Incorporación Fiscal, es crear confianza en la población, que no teman a pertenecer a la formalidad, y esto solamente se puede lograr dando la información correcta, en el momento correcto y en la forma más entendible que se pueda para las personas que son potencialmente candidatas a ser formales.

Además de que esta información sea verídica y no solamente incluya lo relacionado al Impuesto Sobre la Renta, ya que ser formal implica el cumplir con las obligaciones a que les constriñen otros impuestos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, sin dejar de lado las aportaciones de seguridad social que en su caso también deben de cubrir.

Igualmente los cursos que se les imparten a los mismos debe incluir, detalles como el que se menciona con anterioridad, incluso se considera es obligación del fisco informar a los contribuyentes sobre trámites de cómo dar de alta a los trabajadores, tanto en el Registro Federal de Contribuyentes, como en los servicios de seguridad social, así como la forma en la que deben de realizar el entero de los mismos, ya que éstos son algunos de los estímulos que se les mencionan al proporcionarles información para que se inscriban en este Régimen de Incorporación Fiscal.

Ya que de no hacerlo una vez más quedarán en desventaja, al no saber cómo determinar la prima de grado de riesgo de trabajo por ejemplo, o en donde realizar el pago de las aportaciones de seguridad social de sus empleados, debido a que son trámites que deben realizar por separado y además en instituciones distintas al Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, es verdad que el fisco no tiene obligación de proporcionar este tipo de información a los contribuyentes, pero si puede celebrar acuerdos con las instituciones que sean competentes para dicha acción y así dar una educación fiscal integral.

Es de vital importancia formar una cultura tributaria en la población para que estos contribuyan de forma voluntaria, y esto solamente se puede lograr brindando educación a los mismos, así se evitaría también la evasión fiscal, y con ello tener que llegar a procedimientos costos tanto como para el contribuyente como para el fisco para el cobro de obligaciones incumplidas.

El fisco federal a fin de asegurar la permanencia de los contribuyentes, así como el pago de los impuestos de forma oportuna, y sobre todo que estos no lo evadan, se debe de mejorar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tratando de cubrir las lagunas que se encuentran en ella, como es el caso de la escasa información y en ocasiones poco entendible que se otorga en la Ley sobre el régimen que nos ocupa, por ejemplo el no contemplar los requisitos con los que deben contar los comprobantes fiscales que expidan, entre otras.

Siguiendo el proceso legislativo, establecido para ello, además de tomar en cuenta tanto la opinión de los expertos en la materia como la de las instituciones competentes para vigilar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con dicho impuesto, ya que así se harán de forma objetiva las aportaciones como las críticas al Régimen de Incorporación Fiscal, y de esta forma se podrá corregir de una forma realmente efectiva.

Para ello se haría necesario que la Ley del Impuesto Sobre la Renta se modificara en su Capítulo IV, Título II, Sección II, para que quedara de la siguiente manera:

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

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo,

cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un período menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Los contribuyentes que opten por lo dispuesto en este párrafo, podrán nombrar a uno de los copropietarios como representante común para que a nombre de los copropietarios sea el encargado de cumplir con las obligaciones establecidas en esta Sección.

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

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

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

a) Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales previstas en el Título III de esta Ley, siempre que no perciban el remanente distribuible a que se refiere el artículo 80 de este ordenamiento.

b) Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII de la presente Ley, aún y cuando reciban de dichas personas morales intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en su conjunto, no excedan de dos millones de pesos.

c) Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de esta Ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.

Para los efectos de esta fracción, se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.

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

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

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

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

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y

enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, **o en su caso a través de la Administración Desconcentrada Jurídica que le corresponda, cuando se trate de personas que demuestren tener desventaja intelectual para la utilización de medios digitales.**

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

Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del período que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los períodos siguientes.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta Sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio. Para efectos del artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, el plazo para el reparto de las utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba presentarse en los términos del artículo 112 de esta Ley, la declaración correspondiente al sexto bimestre, **siendo este el que comprende a los meses de noviembre-diciembre, del ejercicio de que se trate.**

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta Ley.

Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta Sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones

efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta Sección, sólo podrán **gozar de los beneficios que se prevén para el régimen en términos de esta Ley**, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, **deberán cubrir la totalidad de los montos que se generen como consecuencia de sus actividades, no pudiendo volver a aplicar para ser candidato a dichos estímulos.**

Artículo 112. Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

II. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, únicamente cuando no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación.

III. Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente. **O en caso de no contar con las tecnologías necesarias para el cumplimiento de esta obligación, deberán hacerlo mediante el uso de libros contables, los que deberán de presentarse ante la Administración Desconcentrada Jurídica que les corresponda o los módulos que para tal fin hayan sido creados por el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 17 del bimestre siguiente al que se declare.**

IV. Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. **En su caso podrán expedir comprobantes fiscales impresos aquellos que se sitúen en el supuesto mencionado en la fracción anterior, los cuales deberán cumplir con los siguientes requisitos:**

- a) **Nombre impreso y clave de Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.**
- b) **Domicilio del local o establecimiento en el que se expida.**
- c) **Contener un número de folio.**

- d) **Lugar y fecha en el que se expidió.**
- e) **Clave del Registro Federal de Contribuyentes a favor de quien se expida.**
- f) **Cantidad y clase de mercancías o servicio que se enajene.**
- g) **Valor unitario con número, e importe total con número y letra.**
- h) **Señalar la forma de pago.**

Tratándose de operaciones con el público en general cuyo importe sea inferior a \$250.00, no se estará obligado a expedir el comprobante fiscal correspondiente cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no los soliciten, en su caso debiéndose emitir un comprobante impreso por las operaciones realizadas con el público en general conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

V. Efectuar el pago de las erogaciones relativas a sus compras e inversiones, cuyo importe sea superior a \$5,000.00, mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios, o de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, **para los supuestos a que se refiere la fracción III, de esta Ley, se deberán entregar recibos de pago, los que deberán contener lo siguiente:**

- a) **Nombre y clave de Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide, así como su domicilio.**
- b) **Número de serie o folio.**
- c) **Nombre y domicilio del cliente.**
- d) **Lugar y fecha de expedición, así como la clave de Registro Federal de Contribuyentes a favor de quien se expide.**
- e) **Importe total, el que deberá ir con número y letra.**
- f) **Especificar si el pago es una sola exhibición o si será en parcialidades. En caso de encuadrar en el segundo supuesto especificar la fecha del siguiente pago.**

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no exceda de \$5,000.00.

Además de los requisitos mencionados el Servicio de Administración Tributaria, deberá de publicar las reglas de carácter general a las que deberán de sujetarse tanto las personas que vivan en zonas o poblaciones

rurales que carezcan de servicios financieros, y las aplicables a las personas que se encuentren en desventaja intelectual ante el uso de tecnologías.

Para poder inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, previamente debe de cumplir con las horas que sean asignadas por el Servicio de Administración Tributaria para el curso de inducción al presente régimen, lo cual debe de comprobarse al momento de realizar su inscripción.

VI. Presentar, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, declaraciones bimestrales en las que se determinará y pagará el impuesto conforme a lo dispuesto en esta Sección. Los pagos bimestrales a que se refiere esta fracción, tendrán el carácter de definitivos.

VII. Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar las retenciones en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley, conforme a las disposiciones previstas en la misma y en su Reglamento, y efectuar bimestralmente, los días 17 del mes inmediato posterior al término del bimestre, el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores conjuntamente con la declaración bimestral que corresponda. Para el cálculo de la retención bimestral a que hace referencia esta fracción, deberá aplicarse la tarifa del artículo 111 de esta Ley.

VIII. Pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en ésta, presenten en forma bimestral ante el Servicio de Administración Tributaria, en la declaración a que hace referencia el párrafo sexto del artículo 111 de esta Ley, los datos de los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones, así como la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior.

Cuando no se presente en el plazo establecido la declaración a que se refiere el párrafo anterior dos veces en forma consecutiva o en tres ocasiones durante el plazo de 6 años contados a partir de que se incumpla por primera vez con dicha obligación, **el contribuyente se hará acreedor a una multa, la que será fijada tomando en cuenta la reincidencia, así como el tiempo transcurrido entre dicho incumplimiento y la regularización de su situación fiscal.**

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo

111, el contribuyente dejará de tributar conforme a esta Sección y deberá realizarlo en los términos de la presente Ley en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado.

Cuando los contribuyentes dejen de tributar conforme a esta Sección, **por haber excedido el monto antes señalado, en ningún caso podrán volver a ser candidatos a los estímulos establecidos por esta Ley.**

Los contribuyentes que tributen en los términos de esta Sección, y que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios de Internet, **y las personas cuya desventaja intelectual le impida dar cumplimiento a las mismas**, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de Internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general, **así como los mencionados en la presente Ley.**

Artículo 113. Cuando los contribuyentes enajenen la totalidad de la negociación, activos, gastos y cargos diferidos, el adquirente no podrá tributar en esta Sección, debiendo hacerlo en el régimen que le corresponda conforme a esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable cuando el adquirente de la negociación presente ante el Servicio de Administración Tributaria, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación, un aviso en el que señale la fecha de adquisición de la negociación y los años en que el enajenante tributó en el Régimen de Incorporación Fiscal respecto a dicha negociación, conforme a las Reglas de Carácter General que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. **El adquirente de la negociación sólo podrá continuar gozando de los estímulos fiscales por el tiempo que le restaba al enajenante para cumplir el plazo establecido en el artículo 111 de esta Ley** y aplicará las reducciones que correspondan a dichos años.

Conclusiones.

PRIMERA.- Las contribuciones son una de las principales formas por las que el Gobierno obtiene el dinero necesario para cubrir las necesidades de la colectividad, fungiendo en esta relación jurídico tributaria como sujeto activo el Gobierno y como sujeto pasivo el contribuyente, sin importar si son personas físicas o morales, es decir, siempre que estos se sitúen en una hipótesis normativa deberán contribuir al gasto público.

SEGUNDA.- Los impuestos para su legal existencia deben de cumplir con los principios previstos en nuestra Carta Magna, entre los que se encuentran el de legalidad (estar previsto en una norma jurídica), de generalidad (ser creadas para todos y no para un solo grupo determinado en la sociedad), de vinculación al gasto público (solo deben ser destinados a ese fin), de obligatoriedad (el cómo se constriñe a los ciudadanos a su pago), de equidad (dar las mismas condiciones y oportunidades a los que encuadren en una misma hipótesis) y de proporcionalidad (contribuirán de acuerdo la capacidad que en lo individual tengan).

TERCERA.- El Impuesto Sobre la Renta, para existir en el mundo jurídico, debe de contemplar en la norma que lo regula ciertos elementos, que permitirán su fácil aplicación, así como también diferenciarlo de otros impuestos como lo son: sujetos (sin ellos no existe la relación jurídico tributaria), objeto (que es lo que grava), base gravable (cantidad a la que se le aplica el impuesto), tasa (porcentaje que debe pagar el contribuyente), tarifa (cantidad que debe pagarse), época de pago (momento en el que se debe cubrir dicho impuesto), lugar de pago (donde debe efectuarse el pago).

CUARTA.- El Impuesto Sobre la Renta, es uno de los principales desde el punto de vista recaudatorio, por ello es que éste debe de cumplir con las reglas y principios que han sido establecidos para la legal existencia de un impuesto, además de que la correcta redacción de las normas jurídicas que lo

prevén, permitirá evitar la evasión así como la elusión del mismo. Consecuentemente aumentará de esta forma el erario que se obtenga por concepto del mismo.

QUINTA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta, es mediante la cual se garantiza la legal existencia de dicho impuesto, en ella se encuentran plasmados sus elementos, así los regímenes y requisitos con los que debe cumplir cada contribuyente para encuadrar en cada una de las hipótesis normativas previstas. Misma que desde su creación ha sufrido diversas modificaciones a fin de subsanar las lagunas que tiene, y en ocasiones para garantizar lo previsto en nuestra Carta Magna.

SEXTA.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta ha sufrido diversas reformas desde su creación, esto con la finalidad de garantizar la legal existencia del impuesto así como también para no violar lo dispuesto por nuestra Carta Magna. Además de que al mejorar la misma, la Federación también puede obtener mayores ingresos y de esta forma se pueda dar cumplimiento a las necesidades de la colectividad.

SÉPTIMA.- El Régimen de Incorporación Fiscal, es un esquema fiscal, de tributación opcional, vigente a partir del 1° de enero de 2014, con el que se sustituyeron al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y al Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales. Este régimen está dirigido a las personas físicas con actividad empresarial que vendan o presten servicios al público en general, siempre que para ello no requieran de un título profesional.

OCTAVA.- El Régimen de Incorporación Fiscal es inconstitucional, debido a que fue emitido en contravención a uno de los principios consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que contempla uno de los principios fundamentales, el de proporcionalidad, el cual se vulnera al cambiar al Régimen General de Ley a los contribuyentes una vez transcurridos los diez años que han sido estipulados

para tal efecto, ya que estos no tendrán la capacidad contributiva ni tampoco intelectual para cumplir con las obligaciones que prevé el régimen de actividades empresariales y profesionales.

NOVENA.- El Régimen de Incorporación Fiscal, a pesar de mejorar la Ley del Impuesto Sobre la Renta al facilitar a los contribuyentes el migrar a la formalidad, también por otra parte fomenta a los mismos a que no deseen pertenecer al mismo, esto debido a la falta de información que existe, por lo que éste régimen debe ser mejorado para que pueda cumplir con su principal objetivo, que es de aumentar el número de contribuyentes con el que cuenta actualmente el Servicio de Administración Tributaria, que tiene como objetivo recaudar mayores ingresos.

DÉCIMA.- Para evitar la contrariedad del Régimen de Incorporación Fiscal con lo ordenado en nuestra Carta Magna, es necesario se les permita a los contribuyentes que se encuentren inscritos en el mismo, continuar en él, de esta forma tributarán de acuerdo a sus posibilidades económicas, sin generarles cargos extras por el cumplimiento de obligaciones, por las que requieran la asesoría de personal capacitado para tal efecto, ya que dichas erogaciones también deben de ser consideradas al momento de crear un nuevo régimen y no violar el principio de proporcionalidad.

DÉCIMO PRIMERA.- Es indispensable modificar la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su Sección II, Capítulo II del Título IV, relativo al Régimen de Incorporación Fiscal, a fin de evitar la violación de uno de los principios establecidos en el diverso 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo este el de proporcionalidad, el cual propongo en el estudio del presente trabajo de investigación a fojas números de la 101 a la 108, a las cuales me remito.

Bibliografía.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, “Principios Tributarios, entre la legalidad y el conocimiento”, Dofiscal Editores (Me), México, 2012

Calvo Nicolau, Enrique, “Tratado del Impuesto Sobre la Renta, Tomo I, Conceptos Jurídicos Fundamentales, Sujetos y Objetos del Impuesto”, Themis, México, 1996

Carrasco Iriarte, Hugo, “Derecho Fiscal II. Impuestos Federales y Locales”, Iure Editores, México, 2003

Carrasco, Iriarte, Hugo, “Diccionarios jurídicos temáticos. Derecho Fiscal. Segunda Parte. Volumen 3 L-Z”, 2ª edición, Oxford, México, 2002

Curiel Villaseñor, Omar, “Principios tributarios. Fundamentos constitucionales de la obligación fiscal expuestos en forma didáctica”, ISEF, México, 2004

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, 4ª edición, Limusa Noriega, México, 2003

Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, “Derecho Civil. Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez”, 12ª edición, Porrúa, México, 2010

Flores Zavala, Ernesto, “Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas”, Porrúa, 34ª edición, México, 2004

García Máynez, Eduardo, “Introducción al estudio del Derecho”, 50ª edición, Porrúa, México, 1999

Mabarak Cerecedo, Doricela, “Derecho financiero Público”, McGraw-Hill, México, 2007

Padilla Sahagún, Gumesindo, “Derecho Romano”, McGraw-Hill, 4a edición, México, 2008

Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Estudio del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Personas físicas”, 3ª edición, Editorial Tax, México, 2011

Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Régimen de incorporación fiscal. Personas físicas”, Tax Editores, México, 2014

Pérez Chávez, José, Raymundo Fol Olguín, “Régimen fiscal de los ingresos por actividades empresariales y profesionales. Personas físicas”, Tax Editores, 9ª edición, México, 2014

Rodríguez Lobato, Raúl, “Derecho Fiscal”, 2ª edición, Oxford UniversityPress, México, 2012

Sánchez Gómez, Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, 8a edición, Porrúa, México, 2011

Sánchez Gómez, Narciso, “Los impuestos y la deuda pública”, Porrúa, México, 2000

Sánchez Vega, Javier Alejandro, “La obligación civil y fiscal”, SISTA, México, 2005

Sol Juárez, Humberto, “Derecho Fiscal”, Red Tercer Milenio, México, 2012

Venegas Álvarez, Sonia, “Derecho Fiscal”, Oxford UniversityPress, México, 2011

Legislación.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

- Código Fiscal de la Federación.
- Ley de Ingresos de la Federación 2015.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2013.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2015.
- Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Sitios de internet.

- Arguello García, Francisco, “Nuevo régimen de incorporación fiscal de las personas físicas” [en línea], número 3, Febrero de 2014, Formato pdf. Disponible en internet: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/02/Fisco-febrero-2014-03.pdf>, 17:356, 16/05/2015
- Flores Zavala, Ernesto, Revista de la Facultad de Derecho de México [en línea]. Artículo “Trayectoria del impuesto sobre la renta en México” Número 99-100, Julio-Diciembre, México, 1975. Formato pdf. Disponible en internet: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx>, 21:25, 28/08/2015
- Régimen de incorporación fiscal, [en línea], Centro de estudios de las Finanzas Públicas. Formato pdf. Disponible en internet: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>, 15:53, 17/09/2015
- Régimen de incorporación fiscal, [en línea], Secretaria de Finanzas, Zacatecas. Formato pdf. Disponible en internet: <http://www.finanzas.gob.mx/contenido/TramitesServicios/Rif/RIF.pdf>, 16:36, 28/12/2015

- Constitución Política de la Monarquía Española. Promulgada en Cádiz a 19 de marzo de 1812, http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf, 18:37, 05/08/2015
- Incumplidos, el 55% de contribuyentes en el RIF <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/incumplidos-el-55-de-contribuyentes-del-rif.html>, 23:45, 21/01/2016
- Quebraron 30 mil tienditas por Reforma Fiscal e inseguridad <http://www.oem.com.mx/laprensa/notas/n3726266.htm#sthash.9FBQft2M.dpuf>, 20:37, 20/08/2015
- Régimen de Incorporación Fiscal ahorca a microempresarios <http://ntrzacatecas.com/2015/05/05/regimen-de-incorporacion-ahorca-a-microempresarios/>, 22:30, 07/07/2015
- Únicamente 10% de los agremiados a la CANACO se ha incorporado. Comerciantes rechazan entrar al RIF <http://eleconomista.com.mx/estados/queretaro/2015/06/21/comerciantes-rechazan-entrar-rif>, 17:24, 21/06/2015
- Estudio técnico de investigación del Régimen de Incorporación Fiscal, <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/regimen-RIF/files/basic-html/page10.html>, 28/12/2015, 16:32
- Constitución Política de la Monarquía Española. Promulgada en Cádiz a 19 de marzo de 1812,

http://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1812.pdf, 18:37, 05/08/2015

- Incumplidos, el 55% de contribuyentes en el RIF
<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/incumplidos-el-55-de-contribuyentes-del-rif.html>, 23:45, 21/01/2016

- Quebraron 30 mil tienditas por Reforma Fiscal e inseguridad
<http://www.oem.com.mx/laprensa/notas/n3726266.htm#sthash.9FBQft2M.dpuf>, 20:37, 20/08/2015

- Régimen de Incorporación Fiscal ahorca a microempresarios
<http://ntrzacatecas.com/2015/05/05/regimen-de-incorporacion-ahorca-a-microempresarios/>, 22:30, 07/07/2015

- Únicamente 10% de los agremiados a la CANACO se ha incorporado. Comerciantes rechazan entrar al RIF
<http://eleconomista.com.mx/estados/queretaro/2015/06/21/comerciantes-rechazan-entrar-rif>, 17:24, 21/06/2015

- Estudio técnico de investigación del Régimen de Incorporación Fiscal,
<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/regimen-RIF/files/basic-html/page10.html>, 28/12/2015, 16:32

Anexo 1.

The advertisement features the logos of SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) and SAT (Servicio de Administración Tributaria) at the top. The main headline reads "CREZCAMOS JUNTOS Régimen de Incorporación Fiscal". A central green box contains the text "Eres comerciante, ¿y no estás dado de alta en el SAT?". Below this, a photograph shows a man in a red shirt sitting at a counter in front of a fruit stand named "La Estación". The stand is filled with various fruits and vegetables. At the bottom, the website "sat.gob.mx" is displayed.

SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO

SAT
Servicio de Administración Tributaria

CREZCAMOS JUNTOS
Régimen de Incorporación Fiscal

Eres comerciante,
¿y no estás dado
de alta en el SAT?

La Estación

sat.gob.mx

Esto te interesa

Ahora es muy sencillo que tengas tu negocio formalmente, pagues los impuestos justos de acuerdo con tu giro y obtengas los beneficios de ser un trabajador formal.

Puestos fijos y semifijos

(locatarios de mercado, cafés internet, farmacias, jugueterías, lavanderías, tintorerías, sanitarios públicos, fondas, restaurantes, papelerías, cervecerías, mercerías, boneterías, panaderías, verdulerías, ferreterías, tlapalerías, eléctricas, librerías, fruterías, venta de carnes y pescado, tianguistas, ambulantes).



¿Por qué es bueno ser formal?

Tendrás

Servicios de salud



Ahora pueden tener tú y tu familia los servicios de salud del IMSS, y dejar de pagar médicos particulares y medicinas por sus padecimientos.

Pensión



Al paso de los años puedes retirarte de tu actividad y recibir una pensión oficial constante que te permita garantizar tu seguridad en la vejez.

Crédito para vivienda



Puedes participar para obtener un crédito oficial y comprar una vivienda para ti y tu familia.

Oportunidades de financiamiento



Cuando eres formal, los bancos pueden ofrecerte financiamiento para que inviertas en tu negocio o en tus proyectos de vida.

Qué tienes que hacer para ser formal



1 Obtén tu RFC en sat.gob.mx, sólo necesitas tu CURP.

Solicita tu contraseña en nuestras oficinas.

Date de alta en el Régimen de Incorporación Fiscal.



2 Registra tus ingresos y gastos utilizando Mis cuentas, en el Portal de internet del SAT.

Toma notas de tus ingresos y de tus egresos, sólo necesitas registrar aquello por lo que no hayas o no te hayan facturado.



3 Aprovecha tus oportunidades de negocio.

En caso de que necesites emitir una factura para una venta, podrás usar la aplicación **Mis cuentas** para generarla desde tu celular o tu computadora.



4 Declara

Cada dos meses tienes que declarar al SAT tu registro de ingresos y de gastos.

Las declaraciones te dirán cuántos impuestos tienes que pagar.

¿Sabías que?...

- de personas en México se encuentran en la informalidad.
- las personas en la informalidad suelen tener bajos ingresos.
- lo invierte una familia en gastos médicos.

20.3 millones

47% de su dinero

¿Cuesta mucho ser formal?

Recuerda que...

Ser formal implica **pagar impuestos**; en el Régimen de Incorporación Fiscal pagas **menos y sólo lo justo**.

Sólo **pagas un porcentaje de impuestos** por tus utilidades.

Es decir, una **fracción de la diferencia entre lo que ganas y lo que gastas** en tu negocio (mercancía, renta del local, transporte).

El **primer año inscrito** en el SAT dentro del Régimen de Incorporación Fiscal **no pagas impuestos**.

Durante los **primeros diez años** te haremos **descuentos** en el impuesto sobre la renta.

lo que ganas
- lo que gastas
= **utilidades**

Súmate a la formalidad

No vives la presión de las multas.

Ahorras para tu retiro.

Obtienes servicios de salud.

Siempre estaremos atentos para orientarte.

Consúltanos en:



sat.gob.mx



Infosat: 01 800 46 36 728



@satmx



satmexico



satmx



Infórmate en sat.gob.mx/CrezcamosJuntos

1

Inscríbete en el Régimen



Primero date de **alta en el RFC**, puedes hacerlo en **sat.gob.mx con tu CURP** o acudir a una de nuestras oficinas. Una vez inscrito en el RFC, o si ya tienes uno, consigue tu **contraseña** también con nosotros.

Recuerda:

- Si eras Repeco, ahora estás inscrito en este régimen de manera automática.
- Si estabas en el Régimen Intermedio o en el Repeco y además obtuviste ingresos como asalariado y por intereses, puedes integrarte cuando estos ingresos en su conjunto sean menores a dos millones de pesos.

4

Declara



Declarar ante el SAT es decirnos cuántos ingresos tuviste en tu negocio, qué gastos realizaste, y así calculamos qué impuestos debes declarar y ser, así, un contribuyente cumplido.

Recuerda:

- El primer año no pagas impuesto sobre la renta.
- Si registras bien tus ingresos y tus gastos, pagas lo justo.
- Siempre estaremos a tu lado para ayudarte e informarte.

2 Registra tus ingresos y gastos



Como ya eres un **emprendedor** formal necesitas tener un **registro** de cuántos ingresos obtienes por tus ventas o prestaciones de servicios, y también de cuántos gastos has realizado en tu negocio.

Ingresos

Para registrar tus ingresos, también debes usar la aplicación **Mis cuentas**.

Los ingresos que tienes que registrar (en cualquier momento antes de que termine el bimestre) son **todos aquellos por los que no hayas emitido factura**.

Es importante que no emitas una factura y registres un ingreso por la misma operación.

Recuerda:

- Solicita factura a tus proveedores de todas las compras que les hagas, para que puedas deducirlas de tus impuestos.

Gastos

Necesitas registrar sólo los **gastos por los que no hayas pedido factura** pueden ser, por ejemplo: productos que compraste para vender.

Si no te expiden factura por algún gasto pide el RFC para registrarlo en **Mis cuentas**

3 Aprovecha tus oportunidades de negocio



Cuando ya estés **inscrito en el Régimen de Incorporación Fiscal**, en caso de que necesites emitir una factura para una venta, podrás usar la aplicación **Mis cuentas** que tenemos en internet y desde tu celular o tu computadora puedes generarla.

A

Quiénes pueden tributar



1. ¿Se puede tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal si se obtienen ingresos por salarios, intereses o arrendamiento?

Sí en cuanto a salarios e intereses, siempre que en 2013 los ingresos por estos conceptos no hayan pasado en su conjunto de dos millones de pesos.

No, en cuanto a los ingresos por arrendamiento.

2. Los contribuyentes que tienen su tienda de abarrotes y también obtienen comisiones (por ejemplo venta de seguros) que superan 30% del total de sus ingresos ¿pueden estar en el Régimen de Incorporación Fiscal?

No, porque reciben más de 30% de sus ingresos por concepto de comisión.

3. Si se obtuvieron ingresos superiores a dos millones de pesos en un ejercicio anterior a 2013, pero en 2013 no excedieron de ese monto ¿puede pertenecerse al Régimen de Incorporación Fiscal?

Sí, pues sólo se consideran los ingresos de 2013.

B

Obligaciones

1. Si una persona tiene un negocio en un mercado público y además posee locales en otros mercados ¿debe cumplir las obligaciones del Régimen de Incorporación Fiscal de manera independiente por cada local?

No, la persona cumple con su obligación al reportar los ingresos totales que tenga, sin importar si tiene uno o varios locales en distintos lugares.

2. ¿En qué fecha debe presentarse la declaración del bimestre enero-febrero?

Se debe presentar en mayo.





Mis cuentas. Factura fácil/Mi contabilidad

1. ¿Cómo puedo ingresar para facturar en **Mis cuentas**, opción **Factura fácil**?

Únicamente necesitas tu RFC y contraseña para ingresar.

2. ¿Para qué se utiliza la opción **Factura fácil**?

Se utiliza para emitir una Factura Electrónica (comprobante fiscal digital por internet) cuando te la requieran tus clientes.

3. Las facturas electrónicas generadas a través de **Mis cuentas**, opción **Factura fácil**, ¿les sirven a mis clientes para comprobar su gasto en mi negocio?

Sí les sirven.

Sin embargo, si necesita o te solicita la factura electrónica puedes ingresar al apartado **Consultar y recuperar** en **Mis cuentas** para obtenerlo.

4. En el registro de operaciones realizadas exclusivamente con el público en general ¿deben desglosarse los impuestos (IVA y IEPS)?

No, no deben desglosarse.

5. Los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal que emitan una factura, ¿pierden el estímulo de no pagar IVA ni IEPS?

No, no pierden el estímulo; sin embargo, tienen que pagar IVA y IEPS por las operaciones en que hayan emitido facturas electrónicas, ya que ahí trasladaron en forma expresa y por separado esos impuestos.

6. ¿Cuándo debe registrarse el monto de las operaciones realizadas con el público en general?

El registro puede ser diario, semanal, mensual o bimestral.

7. ¿Qué debe registrarse en **Mi contabilidad**, sección **Gastos**?

Todos los gastos en los cuales no te entregaron Factura Electrónica. Si sabes el RFC del proveedor debes capturarlo en la aplicación.

8. ¿Qué RFC debe registrarse cuando no se sabe el Registro Federal de Contribuyentes del proveedor del bien o servicio?

Debe capturarse el RFC genérico siguiente: XAXX010101000.

9. ¿Ya no es necesario llevar la libreta donde se anotaban los ingresos y gastos?

Puedes seguir utilizando la libreta para un mejor control de tus operaciones, y te servirá para registrar bimestralmente los ingresos y gastos en **Mis cuentas**.



Debes saber esto

- El plazo para presentar el aviso de actualización de obligaciones para tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, es más tardar el 31 de marzo próximo.

- Los contribuyentes que facturaban a través de un auxiliar de facturación o de la herramienta gratuita del SAT, pueden seguir utilizando estos esquema o también pueden usar la aplicación **Mis cuentas**, disponible en sat.gob.mx

