



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

**“EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON
ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES.”**

DIRECTOR:

M.I. Guadalupe Inés Solís Salazar

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

PRESENTA:

C.P. Yahaira Moreno Alonso

Puebla, Pue. Diciembre de 2014.



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado

**"EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON
ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR
2014"**

DIRECTOR:

M.I. Guadalupe Inés Solís Salazar

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

PRESENTA:

C.P. Yahaira Moreno Alonso

Puebla, Pue. Diciembre 2014.



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Directora de la Tesis** denominada: "**EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR 2014.**", elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

YAHAIRA MORENO ALONSO

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 29 de Octubre de 2014.

Atentamente


M.I. Guadalupe Inés Solís Salazar



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de Asesora de la Tesis denominada: "EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR 2014.", elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

YAHARA MORENO ALONSO

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 29 de Octubre de 2014.

Atentamente



M.A. Johana Leticia Franco



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de Asesor de la Tesis denominada: "EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR 2014.", elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

YAHAIRA MORENO ALONSO

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.



H. Puebla de Z., a 29 de Octubre de 2014.

Atentamente

A handwritten signature in dark ink, appearing to be "Edsson Al Dixon Acosta".

M.A. Edsson Al Dixon Acosta



BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/206/14
Asunto: Digitalización de Tesis

C. YAHAIRA MORENO ALONSO

Presente

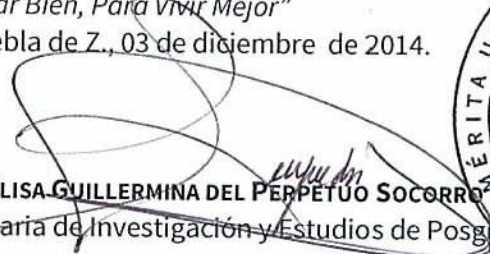
Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **"EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR 2014"** a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRA EN CONTRIBUCIONES.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"

H. Puebla de Z., 03 de diciembre de 2014.


M.A. ELISA GUILLERMINA DEL PERPETUO SOCORRO RUIZ RENDÓN
Secretaría de Investigación y Estudios de Posgrado



A mis padres y hermanas.

*Cualesquiera que hayan sido nuestro logros, alguien
nos ayudó siempre a alcanzarlos. Althea Gibson*

“EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y LAS PERSONAS MORALES. ISR 2014”

RESUMEN

El impuesto sobre la renta, diversifica a los contribuyentes en regímenes de acuerdo a la naturaleza de la actividad, así como por la propia personalidad jurídica. Dichas clasificaciones, deben de estar conforme al principio constitucional de equidad tributaria establecido en el Art. 31, fracción IV. En estas diversificaciones, se encuentran el régimen de la persona física con actividad empresarial y el régimen de la persona moral, conocido como régimen general.

Las actividades empresariales en México, son las actividades que más se llevan a cabo y por lo tanto, son estas las de mayor aportación a la contribuciones. Estas actividades son desarrolladas tanto por personas físicas y por personas morales, las cuales tiene similitudes en cuanto a su desempeño de actividades. Estos regímenes, están regidos por la misma ley, LISR, sin embargo por diferentes artículos para cada uno.

La presente tesis, busca determinar y analizar las similitudes entra las personas físicas y las personas morales, dedicadas a las actividades empresariales, así como las diferencias existentes ante la ley del Impuesto sobre la Renta para cada uno de sus regímenes, para que, con base en este análisis se determine una postura sobre la existencia de una equidad tributaria o la falta de ella.

Como base, se realiza un estudio sobre la equidad tributaria en México, analizando los principios teóricos de la tributación, así como las teorías sobre la equidad. Así también se estudia los artículos de la LISR, aplicables a cada uno de los regímenes en estudio, para concluir con las diferencias o desventajas y/o ventajas que pueda tener cada uno de ellos. Al final de la tesis, se realiza una propuesta que podría apoyar a una equidad entre ambas personas al encontrarse en situaciones similares.

INDICE

RESUMEN

INTRODUCCIÓN	i
I.PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	ii
II. JUSTIFICACIÓN	iii
III.OBJETIVOS	iv
Objetivo general.....	iv
IV. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.....	v
V. HIPÓTESIS.....	vi
VI. VARIABLES	vi
Variable Independiente.....	vi
Variable dependiente.....	vi
VII. DISEÑO METODOLÓGICO.....	vi
VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES	viii
 CAPÍTULO I. EQUIDAD TRIBUTARIA EN MÉXICO	 1
1.1 Principios Teóricos de Tributación.....	1
1.2 Tributación en México	3
1.3 Concepto de Equidad Tributaria	6
1.4 Teorías Sobre la Equidad	8
1.5 Capacidad de Pago Como Enfoque de la Equidad.....	9

CAPÍTULO II. CONCEPTUALIZACIÓN JURÍDICA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS PERSONAS MORALES 12

2.1 Persona Física 12

2.1.1 Capacidad Jurídica de las Personas Físicas 13

2.1.2 Características de una Persona Física ante el CFF 14

2.1.3 Personas Físicas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta..... 16

2.2 Persona Moral..... 21

2.2.1 Capacidad Jurídica de las Personas Morales..... 22

2.2.2 Características de una Persona Moral ante el CFF 24

2.2.3 Personas Morales ante la Ley del Impuesto Sobre la Renta 28

CAPÍTULO III. ISR EN LOS REGÍMENES CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES 36

3.1 Actividades Empresariales..... 38

3.2 Impuesto Sobre la Renta 41

3.2.1 Ingresos de las Personas Físicas y Morales..... 44

3.2.2 Deducciones de las Personas Físicas y Morales..... 50

3.2.3 Tasa de ISR para las Personas Físicas y Morales 55

3.2.4 Diferencia en la Determinación del ISR entre las Personas Físicas y las Morales..... 64

3.3 Personas Físicas y Morales en situaciones y/o condiciones similares ante el ISR..... 68

CAPITULO IV. EQUIDAD TRIBUTARIA PARA LAS PESONAS MORALES Y LAS PERSONAS FÍSICAS 71

4.1 Antecedentes de la aplicación de equidad tributaria entre las personas físicas y morales	72
4.2 Análisis de la equidad para el ejercicio 2014.	74
4.3 Propuesta para la aplicación de tarifas equitativas y proporcionales.....	76
CONCLUSIONES.....	93
REFERENCIAS.....	96
GLOSARIO.....	98

INTRODUCCIÓN

Para la presente investigación, se recurrió a fuentes documentales y legales, en donde se abordaron aquellos principios teóricos de la tributación, los cuales deberían ser fundamentales para las legislaciones fiscales, y así lograr una tributación justa y eficiente.

Se requirió investigar y analizar a dicho principio, así como su concepto, sus teorías y las diferentes opiniones que existen al respecto. Ya que la investigación corresponde a la equidad tributaria en México, es importante hablar de los puntos básicos de la tributación de este país, para conocer las fuentes, la escala jerárquica que tienen las leyes, así como la base constitucional para la existencia de una equidad tributarían.

Posterior a las bases de la equidad tributaria aplicada en México, es necesario identificar a aquellos sujetos de la tributación, debido a que en términos jurídicos, se establece que quien es capaz de tener derechos, tienen una personalidad, por la cual también se está sujeta a obligaciones; por ello en el segundo Capítulo, se desarrolló la conceptualización jurídica tanto de las personas físicas como de las personas morales, esto, para poder determinar sus características y analizar sus similitudes que tienen o pueden tener ante la legislación fiscal mexicana.

Tanto las personas físicas como las morales, desarrollan diferentes tipos de actividades económicas establecida en las leyes, todas ellas con un mismo propósito, la obtención de ingresos, independientemente del sector o del tipo de régimen fiscal a que correspondan. Para México, el sector empresarial es el sector de mayor recaudación del ISR. El CFF nos establece cuales son las actividades empresariales, y sus características son consideradas en el Capítulo tercero; en él también se desarrolló las diferencias que existen entre ellos ante la ley del impuesto sobre la renta.

Con todas estas bases, se pudo analizar la existencia de la equidad tributaria entre los contribuyentes con actividades empresariales ante la ley del ISR de ejercicio 2014. Para esto, el estudio se apoyó de cuadros comparativos, en donde se determinó el impuesto que puede causar una persona física y una persona moral, con características similares, realizando esta comparación, se pudo emitir una opinión sobre la existencia o la falta de equidad.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

De acuerdo a la legislación Mexicana del Impuesto Sobre la Renta, existe diferencia en la forma de tributar de una Persona Física con Actividad Empresarial y una Persona Moral del Régimen General, a pesar de que la finalidad de ambas partes sea la misma: la obtención de ingresos a través de ciertas actividades económicas.

Entre alguna de las diferencias de los regímenes mencionados, se encuentra la forma de determinar el impuesto, así como algunas deducciones o ingresos. Aunado a esto, el gobierno federal con la finalidad de aumentar la recaudación fiscal, expide una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la cual entró en vigor el día primero de enero del año 2014. Con esta Ley se da un incremento en la tasa para la determinación del Impuesto Sobre la Renta, de las Personas Físicas en un 5% más que la Ley precedente, sin embargo la tasa del ISR de la Persona Moral, continuó en un 30%:

Es importante considerar que para la creación y desarrollo de las leyes Mexicanas, deberán estar sustentadas en la Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos, y en la cual el Artículo 31. Fracción V. nos señala que los mexicanos, están obligados a “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”.

Por las diferencias mencionadas anteriormente, y con referencia a la Constitución, descrita en el párrafo anterior, surge la incertidumbre de la existencia de equidad entre la forma de tributar el impuesto sobre la renta de una Persona Física con Actividad Empresarial y una Persona Moral del Régimen general a partir del ejercicio fiscal 2014; por tales motivos nace la idea de realizar la presente investigación y; en el caso de determinar una falta de equidad, proponer una mejora para la existencia de ella.

II. JUSTIFICACIÓN

La equidad tributaria, es un principio establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), y se refiere a “que los contribuyentes de un mismo impuesto, deban guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula” (Torres Asomoza, 2006), esto es, tratar igual a los iguales.

Las Personas Físicas y las Personas Morales, que se encuentren en la misma situación fiscal, buscando el mismo fin y desarrollando el mismo tipo de actividades, deberían encontrarse en una equidad tributaria; y así contribuir a la federación con lineamientos semejantes para ambos regímenes.

Con la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en 2014, muchas de las personas físicas al tener conocimiento del aumento de las tasas para ellas, se cuestionan, si el asociarse con una persona más y crear una Persona Moral, pueda

generar disminuciones en la carga tributaria; al aparentar una ventaja con la tasa de 5 puntos porcentuales, ante la tasa de una Persona Física.

Es entonces en el principio de equidad, donde radica la importancia de determinar la existencia o no de la equidad entre las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales del régimen general, en relación al tratamiento que tiene con la Ley del ISR 2014. Con el cual servirá para conocer plenamente los factores de desventaja o ventajas entre ambos regímenes, frente al ISR. Todos estos puntos mencionados, son los que motivan a generar una investigación y análisis sobre la equidad entre los mencionados regímenes, así como proponer algunos puntos importantes a considerar para combatir la supuesta inequidad.

III.OBJETIVOS

Objetivo general.

Determinar la existencia de la equidad tributaria o la falta de ella, entre regímenes de la Persona Física Actividad Empresarial y Profesional, así como la Persona Moral del Régimen General, en el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal 2014, a través de la investigación y análisis de las mismas leyes, interpretaciones y/o jurisprudencias.

Objetivos específicos.

- Interpretar el concepto de Equidad Tributaria y reconocer su aplicación en el tratamiento de los regímenes en cuestión
- Definir a las Personas Físicas y Personas Morales, así como identificar las actividades que pudieran ser similares en ambas personas.

- Identificar las diferencias en el tratamiento de los regímenes de la Persona Física Actividad Empresarial y Profesional, así como la Persona Moral del Régimen General.
- Aplicar proyecciones cuantitativas, en donde se pueda reflejar la equidad o falta de ella.
- Analizar los resultados de la investigación para poder concluir con el problema planteado.

IV. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- ¿Cómo podemos interpretar la equidad tributaria? ¿Qué elementos la componen?
- ¿Quiénes son las persona físicas y las personas morales que contempla la ley de ISR?
- ¿Cuáles de dichas personas pudieran encontrarse en situaciones similares?
- ¿Qué diferencias existen entre ambos regímenes?
- ¿En qué situaciones podría existir la inequidad entre ambas personas?
- ¿Cómo podríamos evitar la inequidad para dichos regímenes?

V. HIPÓTESIS

Las Personas Físicas y Morales que se encuentran en una misma situación, y que son sujetos al Impuesto Sobre la Renta, al tener un tratamiento diferente, generan incertidumbre sobre la probabilidad de existir inequidad.

Por lo tanto, suponemos que al ser contribuyentes similares, y tener un tratamiento diferente, entonces probablemente exista inequidad entre ambos.

VI. VARIABLES

Variable Independiente.

Las Personas Físicas y las Personas Morales, que comparten similitudes.

Variable dependiente.

La Equidad Tributaria entre dichas personas.

VII. DISEÑO METODOLÓGICO

En la presente investigación se determinará a las personas sujetas de estudios, con base en las leyes fiscales que las afectan. También se investigará y se analizará las diferentes posturas de la equidad, en concreto de la tributaria, para poder generar una postura ante la problemática planteada, para dicho análisis, se tomará información sobre las corrientes de equidad, las jurisprudencias dictadas al respecto, las tesis relacionadas a la materia de estudio, así como las diferentes interpretaciones existentes.

Es cierto que las posturas de equidad son aplicables de manera universal, sin embargo el análisis de la equidad tributaria en estudio, al ser del impuesto sobre la renta, será de aplicación federal.

En el siguiente recuadro, se muestra la metodología utilizada para la investigación:

METODOLOGÍA UTILIZADA

INVESTIGACIÓN CUALITATIVA		INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA	
MÉTODOS	TECNICAS	MÉTODOS	TÉCNICAS
Descriptivo	Definir y determinar a las personas sujeto de estudio, así como definir e identificar sus situaciones de similitud.	Longitudinal	Comparar las tasas de la leyes presedentes de la LISR 2014 con las actuales.
Documental	Analizar la información obtenida de las Leyes implicadas en el temam, así como jurisprudencias, tesis e interpretaciones respecto al tema objeto de estudio.	Descriptivo	Interpretar los resultados obtenidos en las proyecciones y resultados fiscales.
Hermeneutica	Determinar una postura, con base en el analisis de las diferentes interpretaciones y legislaciones sobre la equidad tributaria.	Explicativa	Con base a las interpretaciones obtenidas, de los resultados arriba descritos, exponer las posturas sobre la existencia o no de la equidad.

VIII. ALCANCES Y LIMITACIONES

La investigación, estará basada en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de Estados Unidos Mexicanos, la cual es de aplicación federal, para el ejercicio fiscal 2014; en donde los sujetos de estudio, serán las Personas Físicas del Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales, así como las Personas Morales del Régimen General.

Se analizará las interpretaciones de Equidad Tributaria, para poder aplicarlas a las diferencias que existen, entre los sujetos de estudio, dentro de la ley de ISR del ejercicio 2014.

En cuanto a las diferencias existentes, se estará enfocando en la forma de determinar el impuesto, así como las tasas aplicables en cada régimen.

El desarrollo de la investigación, será durante el mes de enero de 2014 al mes de julio de 2014.

CAPITULO I.

EQUIDAD TRIBUTARIA EN MEXICO

Desde tiempos antiguos los gobernantes del mundo para poder soportar y mantener a una comunidad, han recurrido al tributo. Esto, a través de diferentes métodos de aplicación o imposición. Por lo tanto, el tributo se vuelve una materia de estudio, tan antigua como la civilización del mundo, y estará presente en todas y cada una de las etapas de cualquier nación, pues es inconcebible un estado, sin un sistema tributario.

La existencia de los tributos, resulta justificable ya que una sociedad necesita, que se le garantice una serie de servicios, bienes y derechos, los cuales simplemente sin recursos, el estado no podría satisfacer.

Con la evolución de la humanidad, se han generado lineamientos, que se conocen como políticas, soportadas por leyes; las cuales nos rigen la manera y momento de como aportar los recursos requeridos para un gobierno. Debido a la naturaleza y al impacto que estos representan, siempre han sido, tema de polémicas doctrinales relacionados con la justicia del gobierno hacia los gobernados.

1.1 Principios Teóricos de Tributación

Para poder entrar en materia de tributación, es sustancial recordar a Adam Smith, junto con su obra, "La Riqueza de las Naciones", pues en ella, nos plasma la equidad que se debe tener en las legislaciones para dicha materia. Al no tomarse en cuenta

los principios, el legislador podría poner en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son: Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía.

- a) Principio de Justicia. Los habitantes de una nación deben contribuir al sosteniendo del gobierno en una proporción, lo más cerca posible a sus capacidades económicas, llamándole igualdad o desigualdad de la imposición; por lo que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme. Esto es, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la ley como hecho generador del crédito fiscal, y deberá ser uniforme para todas estas personas.
- b) Principio de Certidumbre. Señala que todas sus características o elementos principales, deben poseer fijeza, para evitar actos arbitrarios, por parte de la administración pública. Precisando así, el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa o tarifa, momento de causación, fecha de pago, obligaciones y sanciones aplicables.
- c) Principio de Comodidad. Si el pago del impuesto, significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por ello la importancia de escoger fechas o periodos en atención al gravamen, para que sean más propicias y ventajosas.

- d) Principio de Economía. Para que un impuesto con finalidad eminentemente económicas justifique su existencia, debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. (Margáin Manuatou, 1999, págs.21 – 26)

Estos cuatro principios, son fáciles de entender, sin embargo, la historia se ha encargado de demostrar, lo complicado que puede llegar a ser su correcta aplicación. Siguiendo estos principios, en la imposición de las contribuciones, se estaría ante una nación justa y eficiente.

1.2 Tributación en México

Para poder hablar de la tributación en México, es conveniente tener presente las principales fuentes del derecho tributario de esta nación.

La constitución. Dado el valor que tiene dentro del ordenamiento jurídico nacional, no es solo una fuente del derecho, sino la fuente por excelencia del orden jurídico, y por tanto la fuente de las fuentes del derecho. (Jiménez González, 2009, pág. 169) El fundamento que rige como nación, es sin duda la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), es ahí donde todo el orden jurídico fiscal se fundamenta. En ella se expresa la obligación de todos los mexicanos a contribuir al estado, en su artículo 31 fracción IV “Son obligaciones de los mexicanos... 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”. En el artículo 73, fracción VII, la misma Constitución establece que durante el periodo ordinario de sesiones, el Congreso

de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Iniciativa de Ley. El derecho y obligación de iniciar las leyes o decretos en materia fiscal, compete al Presidente de la Republica, A los diputados y senadores del Congreso de la Unión y a las legislaturas de los Estados.

Discusión y Aprobación de la Ley. Antes de ser publicados los proyectos en materia de contribuciones, deberán ser discutidos y aprobados primeramente por la cámara de diputados, para posteriormente pasarse a la cámara de senadores.

Publicación de la Ley. La ley constituye la pieza más relevante del componente normativo del ordenamiento jurídico y son normas producidas por el Estado en ejercicio de una potestad que solo a él le corresponde y que se conoce como potestad legislativa. Una vez que el presidente de la Republica, ha aprobado el proyecto, ordena su publicación en el órgano oficial, el cual es el Diario Oficial de la Nación (DOF).

Conociendo las fuentes, es importante saber la Jerarquía de las Leyes Fiscales. Todas las normas fiscales, deben ser respetadas, sin embargo ha llegado a existir contradicciones o confusiones entre ellas, por eso es de suma importancia, el atender a un orden Jerárquico.

En virtud del principio de la jerarquía de las leyes encontramos que en materia tributaria pueden distinguirse la Leyes Constitucionales; Los Tratados Internacionales; las Leyes Orgánicas, las Leyes Federales Ordinarias y la Leyes Locales. (Sánchez, 1988, pág. 43)

Para México, el valor jerárquico de las leyes fiscales, se interpreta de la siguiente manera:

- a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- b) Leyes Reglamentarias de la Constitución
- c) Leyes Fiscales Específicas
- d) Código Fiscal de la Federación
- e) Derecho Común Federal
- f) Los Reglamentos a las Leyes
- g) La Resolución Miscelánea
- h) Los Criterios de Interpretación de la Autoridad

Es esta, la jerarquía de se tiene que aplicar en materia tributaria. Recurrir a ella, es de fundamental apoyo para determinar que lineamientos son superiores y por lo tanto, con base en que normas se debe regir.

Respecto a la formulación de las leyes fiscales en México, solo el Congreso de la Unión, las legislaturas de los estados, así como la del DF, son los encargados de expedir Leyes en materia tributaria; tal como se ve plasmado en el artículo 115 fracción de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos.

1.3 Concepto de Equidad Tributaria

Etimológicamente la palabra equidad, proviene del “Latín *aequitas* que significa moderación, templanza. Justicia natural, por oposición de la justicia real”. (García Pelayo y Gross, 2000, pág.144)

Al referirnos a Equidad Tributaria, es sumamente importante partir del concepto de igualdad, pero igualdad desde el ámbito jurídico, vinculándolo también con la justicia. Recasés Siches, nos señala que equidad es lo fundamentalmente justo, por lo que equidad y justicia resultan vocablos sinónimos, sin embargo la palabra equidad, denota una norma individualizada que resulta justa para un caso particular y concreto para el que se dictó. (Recaséns Siches, 1993, págs. 427-428.)

Al hablar de igualdad, necesariamente es referirse a una relación de comparación entre dos o más objetos, tanto de identidad como de semejanza. Pues la igualdad es entendida como el tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, tendiendo así una vinculación con dar a cada quien lo suyo. Es de aquí, donde nace el principio de igualdad, donde se señala que deberá existir un trato idéntico desde el punto de vista tributario, a los iguales. Es por esto que los iguales deberán de tributar bajo los mismos lineamientos, y esto deberá establecerse en las leyes, cumpliendo con lo que nos es dictado por nuestra carta magna.

El principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber ser de los poderes públicos, de procurar la igualdad real. Es aquí donde es importante mencionar los elementos objetivos, que permitan delimitar el principio de equidad tributaria.

A) No toda desigualdad de trato por las leyes, supone una violación al Artículo 31, fracción IV constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ellos una justificación objetiva y razonable.

B) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

C) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos de que resulte artificiosa o injustificada la distinción.

D) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con la garantía de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo (Jiménez González, 2009, pág. 254).

El día 21 de noviembre en 1995, se dicta una jurisprudencia, sustentada por diversas tesis, relacionadas al principio de equidad tributaria, previsto por el Artículo 31, fracc. IV de la CPEUM, donde se llega a la conclusión de que en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentra en una misma hipótesis de causación, debe guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias, deban tratar de manera igual a quienes se encuentre en una misma situación y de una manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubique en una situación diversa, implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no solo este facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitraria, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universales de causantes. Si no que se sustenten en bases objetivas que razonablemente, justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que

puede responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal e incluso razones extrafiscales. (Tesis CXII/1995 (9A.),1998)

En esta tesis, se exige que los legisladores regulen a los contribuyentes de un impuesto, y que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una misma situación ante las normas jurídicas que a estos los regulan, por lo que dichos contribuyentes, deberán ser tratados de una forma igual, al encontrarse en la misma situación. Y de ser tratados de forma diferente, deberán existir las bases objetivas que soporten dicha diferenciación.

Tratar desiguales a lo iguales, constituye una falta a dicho principio, por lo que los iguales, deberán tributar con las mismas regulaciones, de la misma forma, y en los mismo periodos

1.4 Teorías Sobre la Equidad

Las teorías las podemos agrupar en dos:

1. Negación de la equidad como institución válida. Basada en las ideas de Kant, donde nos dice que la equidad no debe ser tomada en consideración por que permite la arbitrariedad.
2. Admisión del concepto de equidad como institución.
 - a. Equidad como justicia igualitaria.
 - b. Equidad como justicia benévola.
 - c. Equidad como justicia extralegal

d. Equidad como modo de resolución al caso concreto

1.5 Capacidad de Pago Como Enfoque de la Equidad

El principio de la capacidad de pago, requiere que las personas con la misma capacidad de pago, paguen lo mismo y aquellas que cuentan con mayor capacidad, paguen más. A ambas situaciones se les conoce como una equidad horizontal y vertical. Tal como lo explica el Dr. Marvin Alfredo Gómez, la primera aplica simplemente el principio básico de igualdad ante la ley, basada en la premisa de que las personas con diferente capacidad de pago, deberían pagar diferentes cantidades de impuesto. Y la equidad vertical se refiere a la posibilidad de un gobernado a contribuir en mayor medida que otro para el sostenimiento de los gastos públicos. (Alfredo Gómez, 2011, pág. 95)

La capacidad contributiva, va ligada a la proporcionalidad, la cual tal y como lo marca la Constitución, deberá ser característica principal en la imposición tributaria, al igual que la equidad. De esta forma se puede exigir a los legisladores que la única razón de establecer una contribución a un determinado contribuyente, sea por tener el atributo de la capacidad contributiva.

En la Tesis: P./J. 109/99. Noviembre 1999, nos menciona que, “La capacidad Contributiva. Consiste en la Potencialidad real de contribuir a los gastos Públicos. Esta suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el Art.31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que un sujeto pasivo de un tributo deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se

requiere el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una autentica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos, debe tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”. (p.22)

Cada impuesto establecido en la legislación, deberá estar basado en la capacidad contributiva. Al tener los impuestos objetos diferentes, la proporcionalidad es propia de cada impuesto. Para el caso del Impuesto Sobre la Renta, podemos decir que es proporcional en la medida que:

- El impuesto a cargo se cuantifique en función de la renta percibida.
- El impuesto este estructurado de una manera en que se pueda observar claramente, en cuanto a la existencia de exenciones, que debajo de ese nivel marcado, realmente no se cuente con la capacidad contributiva para no afectar la subsistencia misma de la persona.
- La renta gravable sea el rango de la renta percibida por encima del mínimo vital.
- El impuesto se halle estructurado en la ley, sin que ponga en riesgo la fuente productora de la renta.

Es cierto que se ha mencionado que la equidad tributaria en la legislación, deberá ir de la mano con la proporcionalidad; sin embargo ambos conceptos son diferentes. La Corte Suprema de México, ha establecido claramente la diferencia entre estos conceptos, como se menciona en la Tesis 3a./J. 4/91, de febrero de 1991, Proporcionalidad y Equidad son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales, “ ... las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consta en que estos reciban un trato igual, lo que se traduce que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Con base en estos principios, determinamos que la equidad tributaria para su correcta aplicación, deberá estar acompañada, necesariamente, de la proporcionalidad, y así hacer una carga tributaria justa para los contribuyentes de este país, donde existe una aportación al estado igualitaria, cuidado la capacidad que cada uno tenga para contribuir al gasto, sin generar políticas que favorezcan ciertos regímenes o penalicen a otros.

CAPITULO II.

CONCEPTUALIZACIÓN JURIDICA DE LAS PERSONAS FISICAS Y LAS PERSONAS MORALES

En términos jurídicos, se establece que quien es capaz de tener derechos, tienen una personalidad, por la cual también se está sujeta a obligaciones. Y se reconoce a dos tipos de personas, las Personas Físicas o Personas Naturales y Personas Jurídicas, Morales o Colectivas.

2.1 Persona Física

Etimológicamente, la palabra persona, proviene de la palabra *personae*, que se refiere a la máscara utilizada en la antigüedad por los actores. La Academia Mexicana de la Lengua, en conjunto con la Real Academia Española, define persona como “*individuo de la especie humana, hombre o mujer con capacidad, disposición y prudencia. Sujeto de derecho. Der. persona física, por contraposición a persona jurídica*”. (Academia Mexicana de la Lengua, 2014)

El Sistema de Administración Tributaria, define a la persona física como un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos (SAT, 2009) Por persona física, se entiende como una persona individual, sin importar posición social, rasgos físicos o el género. En el Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Puebla, se encuentra una definición muy concreta; “Son Personas Físicas los Seres Humanos.” Por lo cual, da a entender que todo hombre o mujer, es persona física, la cual tiene derechos y obligaciones. Esta capacidad Jurídica se encuentra plasmada en el Código Civil del Distrito Federal.

2.1.1 Capacidad Jurídica de las Personas Físicas

Como se ha mencionado, la capacidad Jurídica, va de la mano con la personalidad, pues solo una persona podrá adquirir tanto derechos como obligaciones. Esta capacidad se clasifica en dos tipos, la Capacidad de Goce y la Capacidad de Ejercicio.

En el Artículo 22, del Código Civil del Distrito Federal, señala que, la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley. Por lo que se puede afirmar, que toda persona desde su nacimiento hasta que muere, será una Persona Física; a esta capacidad se le conoce como de goce, la cual se adquiere con el simple hecho de existir; es la aptitud para adquirir derechos y obligaciones.

La capacidad de ejercicio, nace en el momento que la persona ejerce sus derechos y cumple con sus obligaciones. Para este tipo de capacidad, el Código Civil para el Estado Libre y Soberano de Puebla, nos indica que se confiere por la ley a los mayores de edad en pleno uso de sus facultades mentales y a los menores emancipados en los casos declarados expresamente. Para la legislación mexicana, la mayoría de edad comienza a los 18 años cumplidos. Por lo tanto, si existe una minoría de edad, existe una restricción a la capacidad de ejercicio, sin embargo los que aún no cuentan con esta capacidad plena, pueden ejercitar sus derechos o contraer sus obligaciones por medio de sus representantes.

2.1.2 Características de una Persona Física ante el CFF

El Código Fiscal de la Federación (CFF), es una ley de carácter federal que tiene como objetivo principal, regular la tributación en México, por lo cual, resulta de suma importancia en la legislación fiscal de esta nación. En este código, se puede apreciar, alguna de las características fiscales, específicas de la Persona Física, las cuales se mencionan a continuación:

- **Inscripción al RFC.** Las Personas Físicas, podrán inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, a través del portal web del SAT con su Clave Única de Registro de Población (CURP).
- **El Certificado.** El Certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando fallezca la persona física titular del certificado.
- **Discrepancia Fiscal.** La discrepancia fiscal, se da cuando una Persona Físicas perciba ingresos acumulables, y cuando realice en el mismo ejercicio fiscal, erogaciones superiores a los ingresos declarados y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de estos, (es en este momento cuando se genera la discrepancia); la cual es sancionada como delito de defraudación fiscal.

- **Residencia Mexicana.** Se consideran residentes, aquellas persona físicas:

- a) Que hayan establecido su casa habitación en México.
- b) Cuando tengan casa habitación en otro país, solo si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.
- c) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

- **Domicilio Fiscal.** Se considerará como su domicilio fiscal:

- El local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, para el caso de que realice actividades empresariales.
- Cuando no realicen las actividades empresariales, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- Si no cuenta con un local, será su casa habitación.

- **Prestadores de Servicios de Certificación.** El Banco de México autorizará a los prestadores de servicios de certificación, cuando se trate de personas físicas.

- **Características del Pago de las Contribuciones.** Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica

de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco.

En su mayoría, las características específicas de las Personas Físicas, dentro del Código fiscal, mencionadas anteriormente, se derivan de la misma naturaleza de la propia persona.

2.1.3 Personas Físicas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta, es el impuesto de mayor relevancia en México, puesto que tiene la mayor recaudación a nivel federal, tal como se aprecia en la siguiente tabla; realizada con información proporcionada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Del total de los ingresos que obtiene el estado de carácter tributarios, el ISR represento en el ejercicio 2013, el 58% del total de ingresos tributarios; quedando en segundo lugar el IVA con una desventaja de 22.41 puntos porcentuales.

INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO
ENERO - DICIEMBRE
2013
(MILLONES DE PESOS)

CONCEPTO	IMPORTE	%
Impuesto Sobre la Renta	906,839	58.07%
Impuesto Empresarial Tasa Única	47,204	3.02%
Impuesto al Activo	(1,550)	(0.10%)
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	(5,988)	(0.38%)
Impuesto al Valor Agregado	556,803	35.65%
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	(7,457)	(0.48%)
Impuesto a la Importación	29,259	1.87%
Otros Impuestos	36,538	2.34%
SUMA INGRESOS TRIBUTARIOS	1,561,648.20	100%

Fuente: Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Enero 2014.

El ISR nace en México con la Ley del Centenario, mediante decreto promulgado el 20 de julio de 1921; donde la base del impuesto coincidía con el objeto del mismo: el ingreso o la ganancia bruta obtenida. (Cano Melesio, 2003, pág. 91). Con el paso del tiempo, la ley se ha reformado con nuevas leyes y/o reformas. Actualmente, se ha promulgado una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio 2014, en donde se ha modificado desde las tasas de

recaudación para las personas físicas, como algunas deducciones, obligaciones, inclusive se ha creado un nuevo Régimen de las Personas Físicas, lo cual se detallará más adelante.

En el Artículo 1 de la LISR, se establece cuáles son los sujetos del impuesto, así también se encuentra implícito el objeto del ISR. “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, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Con esto se determina, que existen 3 factores importantes para ser sujetos del impuesto, la obtención de ingresos, la residencia y la ubicación de la fuente de riqueza.

La LISR, está dividida básicamente en dos tipos de contribuyentes, las personas físicas y las Personas Morales. El Título IV de la ley, está asignado específicamente a las personas físicas, en donde el artículo 90, señala las disposiciones generales.

Art 90. Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

En este artículo, se aprecia las características para las Persona Física, sean sujetos del impuesto ante la LISR, los ingresos, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Las personas físicas, sujetas a este impuesto, determinarán su impuesto con base en las tablas publicadas en el DOF, en donde estarán sujetas a una cuota fija, y un cierto porcentaje del impuesto, basado en los ingresos y/o en el resultado fiscal, dependiente de su régimen.

En el Título IV de la ley, se refiere a la Personas Físicas, la cual, las clasifica de acuerdo a los ingresos obtenidos:

- I. Ingresos por Salarios y en general por un servicio personal subordinado.
- II. Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales
- III. Ingresos por Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles
- IV. Ingresos por Enajenación de Bienes
- V. Ingresos por Enajenación de Acciones en Bolsa de Valores
- VI. Ingresos por Adquisición de Bienes
- VII. Ingresos por Intereses
- VIII. Ingresos por la obtención de premios.
- IX. Ingresos por dividendos y en general por la ganancia distribuida por personas morales
- X. De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

Las personas que perciban ingresos por concepto de un servicio personal subordinado, inclusive cuando sus ingresos se asimilen, se encuentran en el Régimen de la Régimen de Sueldos y Salarios e Ingresos Asimilados a Salarios, el cual está regulado en los artículo del 94 al 99 de la LISR. Sus principales características son:

- En este régimen, se encuentra los que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo los ingresos que se asimilen a salarios, de acuerdo al Art. 94 de la LISR.
- Este régimen, está obligado a 1) Proporcionar a las personas que les hagan los pagos a que se refiere este Capítulo, los datos necesarios, para que dichas personas los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritos con anterioridad, proporcionarle su clave de registro al empleador. 2)

Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 99 de esta Ley y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquél en el que se inicie la prestación del servicio. 3) Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo.

4) Presentar declaración anual en los siguientes casos:

- Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de \$400,000.00.
- Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.
- Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los señalados en este Capítulo.
- Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

2.2 Persona Moral

Como se menciona anteriormente, en términos jurídicos, existen dos personas, las Físicas y las Morales. La primera corresponde al sujeto en lo individual y la segunda a un conjunto de personas, con un fin en común, adoptando una personalidad jurídica diferente a la de sus propios integrantes, y de igual forma, que las personas físicas, se encuentra sujetas a obligaciones y derechos.

2.2.1 Capacidad Jurídica de las Personas Morales

En el título segundo del Código Civil para el Distrito Federal, señala a quienes se les considera Personas Morales ante la Ley:

- I. La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás 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.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Con estas siete fracciones, se puede identificar plenamente quienes son una Persona Moral. Independientemente del fin de una agrupación, En este mismo código, se establece que las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos. Y se registrarán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos. De ahí la importancia de realizar las escrituras constitutivas correctamente en el momento en que surja la persona, así también los estatutos deberá encontrarse claramente descritos.

De estas sociedades reconocidas por el Código Civil y que pueden efectuar actividades empresariales de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, son las sociedades civiles o mercantiles; las sociedades cooperativas y mutualistas, Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

Las sociedades Mercantiles, son Personas Morales las cuales se encuentran regidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, y para poder estudiar dichas sociedades, es importante entender el concepto de Sociedad; Manuel García la define, como una agrupación de personas, permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y a la que el derecho atribuye o niega personalidad jurídica. (García Rendón, 1999, pág. 3)

Son varias las leyes que se encuentran rigiendo a las Sociedades Mercantiles, pues desde la constitución de las sociedades, así como su organización y funcionamiento, tiene un fundamento constitucional, que nos da el derecho de libertad de asociación. También se encuentran regidas por el Código de Comercio, el Código Civil para el Distrito Federal, Ley de Inversión Extranjera, Ley Agraria, Ley del Mercado de Valores, Ley de Quiebra y suspensión de pagos, Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, Ley Federal de Competencia Economía, Ley de Navegación y Comercio Marítimo, Ley Minera, Ley del Seguro Social, Ley Aduanera, y sin poder faltar las Leyes de Materia fiscal, entre otras más.

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) reconoce a 6 tipos de sociedades mercantiles:

- a) Sociedades de Nombre Colectivo
- b) Sociedades en Comandita Simple
- c) Sociedades de Responsabilidad Limitada
- d) Sociedad Anónima
- e) Sociedad en Comandita por Acciones
- f) Sociedad Cooperativa

Sin embargo, no son todas las sociedades mercantiles, pues existen otras más, las cuales se encuentran regidas por leyes especiales, tal es el caso de las sociedades de Solidaridad Social y las de Producción Rural.

2.2.2 Características de una Persona Moral ante el CFF

Al contar con una personalidad jurídica, se adquieren derechos y obligaciones. Unas de estas obligaciones, son las de contribuir al estado para los gastos públicos tal y como lo establece nuestra constitución,. Es por esto que el Código Fiscal Federal, expresamente, obliga a las Personas Morales a contribuir.

Al ser el CFF un instrumento para la administración tributaria, contiene lineamientos tanto para las personas físicas como para las personas morales. Una de las características específicas de las personas morales, son las siguientes:

- **Domicilio.** Se considera como domicilio fiscal de las personas morales, cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la

administración principal del negocio. En el caso de ser residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

- **Ejercicio fiscal.** Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.
- **Asociaciones en Participación.** El código Fiscal de la Federación, reconoce a las Asociaciones en Participación como una Personas Moral, por lo que, estará sujeta a las mismas obligaciones fiscales que establezcan las leyes.
- **FEA de la Persona Moral.** Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales,

fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

- **Responsables Solidarios de la Persona Moral.** La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.

Esta responsabilidad, se aplicará cuando a) No se solicite el su inscripción en el registro federal de contribuyentes. b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos. c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya. d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

- **Inscripción de Socios y Accionistas.** Los socios o accionistas de las Personas Morales, deberán estar inscritos en el Registro Federal del Contribuyente (excepto las personas morales con fines no lucrativos). Se deberá anotar en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.
- **Actas de Constitutivas y de Asamblea.** Los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 22 y 23 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Dentro del CFF las personas físicas y las personas morales, comparten características y obligaciones, sin embargo debido a su propia naturaleza, a su número de integrantes y la formación de dichas personas se establecen características y obligaciones diferentes ante esta Ley.

2.2.3 Personas Morales ante la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta, es uno de los dos impuestos más antiguos y vigentes de México, el cual desde su implementación hasta la fecha, ha sufrido constantes cambios. Este impuesto, nace el 20 de julio de 1921, con el nombre de Impuesto del Centenario, pero fue hasta 1925, donde se le nombro por primera vez como Impuesto Sobre la Renta. Actualmente el país se encuentra regido por una nueva ley de ISR, promulgada por el Actual presidente Enrique Peña Nieto. Al aprobarse esta nueva ley, dejan de tener efecto las resoluciones judiciales y administrativas relacionadas con la ley del 2013.

Las modificaciones más relevantes que se pueden mencionar, son las siguientes:

- Se eliminan el Régimen Intermedio, así como el Régimen de Pequeños Contribuyentes
- Nace el Régimen de Incorporación Fiscal, donde se otorgan beneficios fiscales de reducción del ISR al 100% durante el primer ejercicio.

- Nace el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras.
- Modificaciones a las deducciones.
 - Se elimina la deducción inmediata de inversiones de activos fijos
 - Dejan de ser deducibles las cuotas de seguridad social a cargo del trabajador absorbidas por el patrón.
 - Se elimina el 100% de los gastos efectuados en el periodo preoperativo para el sector minero.
 - Se elimina la deducción de reservas preventivas globales.
 - En el caso de remuneraciones pagadas a trabajadores y que sean parcialmente exentos, sólo será deducible el equivalente a 47% los pagos que sean exentos para el trabajador.
 - Los consumos en restaurantes sólo serán deducibles en 8.5%
 - El arrendamiento de automóviles a \$200 diarios y las adquisiciones de inversiones en Automóviles \$130,000.00
- Se crea un impuesto adicional a los dividendos, pues deberán pagar un impuesto adicional de 10%. En estos casos, las personas morales que distribuyan o paguen los dividendos a personas físicas residentes en México, o a residentes en el extranjero, deberán retener 10%.
- En la enajenaciones a plazo, ya no se podrá optar por reconocer el ingreso a la fecha en que se cobren
- Para las personas físicas, en su régimen, se modifica con la finalidad de ampliar la base limitando las deducciones y aumentando la tasa, así tenemos que se adicionan 3 renglones a la tarifa del impuesto de las personas físicas para pagar 32% a partir de \$750,000.01; 34% a partir de \$1,000,000.01; y 35% a partir de \$3,000,000.01.

Con el aumento a la tasa del impuesto sobre la renta, para las personas físicas, se puede creer, que existe una gran desventaja ante las personas morales, pues para ellas, la ley establece un porcentaje del 30%. Esta diferencia, será analizada en el siguiente capítulo.

Debido a los ingresos que obtienen las grandes empresas nacionales e internacionales, se puede pensar que son estas las de mayor aportación de impuestos, sin embargo su aportación en el ejercicio 2013 correspondió al 43.25%. La suma de la recaudación del ISR, de las personas físicas, represente casi el 47% (Personas Físicas 2.38% y Asalariados 44.56%), siendo así las personas jurídicas que más aportan a los ingresos tributarios.

RECAUDACIÓN SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ENERO - DICIEMBRE 2013

CONCEPTO	IMPORTE	%
Personas Morales	392,199.40	43.25%
Personas Físicas	21,569.00	2.38%
Otras Personas Físicas y Morales	60,414.60	6.66%
Retenciones a Residentes en el Extranjero	28,604.30	3.15%
Retenciones por Salarios	404,051.90	44.56%
SUMA TOTAL ISR 2013	906,839.20	

Cifras expresadas en millones de pesos.

Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la ley del ISR 2014, el Título II corresponden a las Personas Morales, del régimen general, en donde se establece que:

- **Ingresos.** Las personas morales acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. En artículo 17, se indica en qué momento se acumularan. Que se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de: Para la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
 - a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
 - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
 - c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Este punto, representa una de las diferencias existentes entre el régimen de la Persona Física y el de la Persona Moral, pues el momento de la acumulación difiere para ambas partes.

- **Otros Ingresos.** También se consideran ingresos

- I.** los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
- II.** La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie.
- III.** Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.
- IV.** La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito.
- V.** Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.
- VI.** La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.
Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.
- VIII.** Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
- IX.** Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.
- X.** El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 44 de esta Ley.
- XI.** Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 76, fracción XVI de esta Ley.

En estos supuestos de ingresos, tanto las personas físicas como las morales podrían ser sujetas de ello, sin embargo no son aplicables al 100% para ambas partes.

- **Deducciones.** Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

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

II. El costo de lo vendido.

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

IV. Las inversiones.

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

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

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

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

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción.

X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las

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

Este punto, surge con la nueva ley del ISR 2014, donde se limita la deducción, tomando como base, la idea de que lo que no grava para unos, tampoco debe ser deducible para otros.

- **Utilidad Fiscal y Tasa.** Para las personas morales, la base para la determinación del impuesto es el resultado fiscal, el cual, su determinación se encuentra expresado en el artículo 9. Y dice que se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. A esta base, se le aplicará la tasa establecida en el mismo artículo, la cual corresponde al 30%.

Los Ingresos, las deducciones, el resultado fiscal y la tasa del impuesto para este régimen, son elementos fundamentales del impuesto, y son estos mismo los que diferencian a dicho régimen ante la ley, sin embargo por la esencia de su objeto, tanto personas físicas como personas morales,

comparten características, las cuales no son consideradas para la determinación del impuesto sobre la renta.

CAPITULO III.

ISR EN LOS REGIMENES CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

El sector empresarial en México, está conformado tanto por personas Físicas como por Personas Morales, quienes de forma indistinta, desempeñan sus actividades con un mismo propósito, independientemente de la forma en cómo se encuentren registrados ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

El desarrollo de estas actividades, está regido por varios factores internos y más aún externos, los externos son de implicación global y afectan por igual a cualquiera de los dos regímenes. Estos factores pueden ser la situación económica de un país, la oferta y la demanda entre otros más.

En la siguiente tabla, basada en los datos reportados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con datos del ejercicio fiscal 2013, se señalan (sombreados) los sectores correspondientes a la actividad empresarial de México, así como el porcentaje que representa cada uno de ellos. Esta separación, esta sin considerar si dichos contribuyentes son Personas Físicas o Personas Morales.

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por Sectores de Actividad Económica

Enero - Diciembre

2013

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS	%
Industria Manufacturera	146,914.70	16.20%
Servicios Financieros y de Seguros	118,000.20	13.01%
Servicios de Apoyo a los negocios y manejo de desechos	111,803.00	12.33%
Actividades de Gobierno	66,627.40	7.35%
Dirrección de Corporativo y Empresas	58,438.60	6.44%
Servicios Profesionales, Científicos y Técnicos	56,512.30	6.23%
Comercio al Por Mayor	53,734.60	5.93%
Comercio al Por Menor	51,919.90	5.73%
Servicios de Salud y Asistencia Social	39,482.20	4.35%
Servicios de Educativos	32,889.70	3.63%
Servicios Inmobiliarios y de Alquiler de Bienes Muebles	26,626.80	2.94%
Transportes, correos y almacenamiento	25,369.30	2.80%
Minería	25,089.90	2.77%
Construcción	19,811.50	2.18%
Información en Medios Masivos	18,215.20	2.01%
Electricidad, Agua y Suministros de Gas por ductos al consm. final	14,899.10	1.64%
Otros Servicios Excepto Gobierno	13,067.80	1.44%
Otros	10,182.50	1.12%
Agricultura, Ganadería, Aprovechamiento Foresta, Pesca y Caza	5,267.40	0.58%
Otros Cuentadantes	4,298.80	0.47%
Servicios de Alojamiento Temporal y de Preparación de Alimentos	4,223.90	0.47%
Servicios de Esparcimiento Culturales y Deportivos	3,464.50	0.38%
SUMATORIA	906,839.30	

Cifras expresadas en millones de pesos. Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como se observa en la tabla anterior, la sumatoria del sector de actividades empresariales, representa el 35.03% del total de los ingresos, de los cuales la industria manufacturera aporta el 16.20%, siendo así, el sector de mayor aportación en el ejercicio 2013.

3.1 Actividades Empresariales

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 16, establece cuales son las actividades económicas consideradas como Empresariales, y son englobadas en 6 tipos.

- a) **Las comerciales.** Son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter. Estas actividades se encuentran regidas por el Código de Comercio y el Código Civil aplicable en Materia Federal.

Es en el Código de Comercio, en donde se enlistan todas aquellas actividades consideradas como actos de comercio, entre las que se encuentran, todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles; las empresas de abastecimientos y suministros; de fábricas y manufacturas; de trasportes de personas o cosas; las librerías, y las empresas editoriales y tipográficas; empresas de espectáculos públicos; las operaciones de bancos; etc. Todas y cada una de las actividades enlistadas en artículo 75 del Código de Comercio.

- b) **Las industriales.** Son aquellas entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores. Son estas empresas las de mayor recaudación de impuestos en México.

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

Con las modificaciones a la Ley de ISR del ejercicio 2014, se incorporó un capítulo, dentro del Título II, para designar y regular al Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras. En donde se establece que las personas morales tendrán una exención de 20 veces el Salario Mínimo General (SMG) del área geográfica del contribuyente elevado al año por cada integrante, sin que exceda de 200 veces el SMG del Distrito Federal. Y para las Personas Físicas, 40 veces el SMG. Así también las personas físicas y morales con ingresos de hasta 423 veces el SMG elevado al año, por el excedente tendrán una reducción del impuesto determinado en 40% para personas físicas, y 30% para morales.

- d) **Las ganaderas.** Son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. Las cuales también podrán disfrutar de los beneficios arriba mencionados.

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

- f) **Las silvícolas.** Son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Para las Personas Físicas, ante la Ley de ISR, existe un régimen específico, el cual es Personas Físicas con Actividades Empresariales, y se conjunta con las Actividades Profesionales. Este régimen se encuentra regido en los artículo del 100 al 110, de la sección I del Título IV. Sin embargo dichas actividades no son exclusivas de las Personas Físicas, pues como bien se conoce, las Personas Morales también desempeñan estas actividades económicas; aunque para ellas no exista un régimen específico; aunque se encuentran situadas en el Régimen General de Personas Morales.

Una empresa, es una entidad u organización con fines económicos, las cuales pueden desarrollar actividades empresariales; estas empresas pueden pertenecer tanto al régimen de persona moral o al régimen de la persona física con actividad empresarial, lo cual no representa diferencia ante los clientes, proveedores, competidores, en general ante el mercado global.

En una empresa familiar, es muy común que haya surgido a través de un jefe de familia, quien es la persona que cuenta con el dinero para poder desarrollar las actividades propias, y con la autoridad para dirigir la organización. A este tipo de empresas, por el origen de su capital, está constituida como persona física y no existe regla alguna que indique el capital mínimo o máximo que pudiera tener; al igual que una persona moral. Anteriormente, existía en ley un monto establecido

como mínimo para su constitución, dejando en desventajas a aquellas personas que deseaban formarse como sociedad, pero con un capital pequeño.

Por lo tanto, se entiende que tanto las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que desempeñan una actividad empresarial, se encuentran situaciones similares.

3.2 Impuesto Sobre la Renta

Objeto del Impuesto

Como se marca en el derecho tributario, es de suma importancia indicar el objeto que tiene cada uno de los impuestos, pues con él se justifica la existencia del impuesto. Para el caso del ISR, el objeto está constituido por los ingresos, y se encuentra claramente identificado en la LISR, en su primer artículo, donde indica quienes son las personas obligadas al pago del impuesto, todas ellas “Respecto de todos sus Ingresos” o para el caso de los residentes en el extranjero, “Respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional”. Debido a que las utilidades son el factor base para la determinación del mismo, muchas veces, existe el error en fijar a las utilidades como el objeto de dicho impuesto.

Como se establece en la Tesis 52/96 de Octubre de 1996, el objeto del impuesto, tal como lo marca el artículo 1° de la LISR, está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo; pues la

obligación nace en el momento que se obtenga un ingreso, independientemente de la forma de dicho ingreso (crédito, efectivo, bienes o servicios). (Tesis P./J. 52/96, 1996, pág. 101)

El concepto del Ingreso, no está definido dentro de la ley, sin embargo en los diccionarios jurídicos se refiere a los ingresos como el concepto más importante para el impuesto sobre la renta y se entiende por ingreso para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona, más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un periodo determinado.

De este concepto, parta el poder ejecutivo para instaurar en la ley la discrepancia fiscal, pues en razón de las erogaciones, se podrán estimar los ingresos de los contribuyentes. Esto, en el artículo 91, “Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito. Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas... Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del

contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales.”

Sujetos Pasivos del Impuesto

Los sujetos obligados a este impuesto, son tanto las Personas Físicas como las Personas Morales, que se encuentre en alguno de los tres supuestos que marca el Artículo 1 de la Ley en mención.

- 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, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Tasa y Tarifa del Impuesto

La tasa y tarifa del ISR, son aquellos porcentajes que se aplican a la base del impuesto, para determinar el monto a cargo. Actualmente, estas se encuentran establecidas en los artículos, 9° para las Personas Morales, y para las Personas Físicas, Artículo 96°.

Los gobiernos federales, con el objetivo de incrementar la recaudación, han implementado cambios en las disposiciones fiscales, algunas veces, creando impuesto complementarios como fue el caso del IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única) en el año de 2008 al 2013; o el IMPAC (Impuesto al Activo) de 1989 a 2007. Para el ejercicio 2014, se crea la nueva Ley de ISR, en donde se busca aumentar la recaudación con el mismo número de contribuyentes cautivos, por lo que se establecen topes en deducciones, así como nuevos gravámenes, tal es el caso del 10% para las personas físicas por dividendos o utilidades que provengan de personas morales. También se incrementaron las tasas la determinación del impuesto en las Personas Físicas, con ingresos superiores a los \$62,500.00 pues la tasa se eleva a un 32%, por los ingresos superiores a los 83,333.33 incrementan a una tasa del 34% y por ingresos superiores a los 250,000.00 las tasa es del 35%. Este aumento representa un 17% en relación con la ley anterior de ISR.

3.2.1 Ingresos de las Personas Físicas y Morales

Debido a que los ingresos son el objeto del ISR, es muy importante tener presente el concepto y las características de estos frente a la LISR. Aunque en la Ley, el concepto del ingreso no está definido, si se hace referencia a las características y requisitos que dichos ingresos deben de tener.

Con base en la Constitución la carga tributaria de los contribuyentes, deberá esta en razón de sus ingresos. En la siguiente tabla se observa la proporción de impuestos recaudados basado en el nivel de ingresos.

RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por Niveles de Ingresos

Enero - Diciembre

2013

CONCEPTOS	MILLONES DE PESOS	%
0 - 6	58,704.60	6%
6.1 - 21	25,349.90	3%
21.1 - 101	72,465.50	8%
101.1 - 500	110,480.80	12%
500.1 - Más	639,838.40	71%
Total	906,839	

Cifras expresadas en millones de pesos.

Elaboración propia con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Como se observa en la tabla anterior, el segmento de ingresos del primer nivel de rango de ingresos, en los impuestos recaudados, no es proporcional con los siguientes rangos de ingresos; pues el primer segmento representa el doble de recaudado en el segundo segmento.

La obtención de un ingreso implica, por lo general, una serie de gastos, compras y otras erogaciones, para poder obtener una utilidad que será la base a la cual debe aplicarse una tasa o en su caso, personas físicas una tarifa y tasa. La obligación tributaria, con este impuesto, nace en el momento en el que se obtengan los ingresos ya sean en efectivo, en bienes, en servicio o inclusive en crédito. El hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa o la tasa. (Sánchez Miranda, 2004, pág. 48)

El ingreso, es la diferencia más marcada en la determinación del ISR, debido a que el momento de acumulación difiere para ambas partes. Para las Personas Físicas de acuerdo al artículo 102, se consideran acumulables en el momento en el que sean efectivamente percibidos, es decir, cuando se reciba en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Con forme al párrafo anterior, las personas físicas están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, en razón de su flujo de efectivo; a diferencia de las personas morales.

Para el caso de las Personas Morales, acumularan la totalidad de sus ingresos, por aquellos que perciban en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, esto de acuerdo al Art. 16; inclusive para el caso de los intereses, en el momento en que estos sean devengados, es decir, en el momento en que se genere el derecho de recibir dichos ingresos. Además se incorporan otros conceptos como ingresos acumulables, el ajuste anual por inflación acumulable.

Cuando exista enajenación de bienes o prestación de servicios, se considerará como un ingreso acumulable, en el momento en que suceda cualquiera de estos tres supuestos:

1. Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
2. Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
3. Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Sin embargo, existen excepciones para los prestadores de servicios personales independientes, así como los de servicios de suministros de agua, recolección de basura, etc. Pero, para todos aquellos con una actividad empresarial, se aplican dichos supuestos.

En los últimos ejercicios fiscales, el Código Fiscal de la Federación, ha sufrido varias modificaciones, referente a las obligaciones y características que deberán cumplir los comprobantes fiscales; por lo cual es importante mencionar, aquellas características esenciales que deberán cumplir las personas obligadas a expedir comprobantes fiscales por sus ingresos; así como los elementos que deberán contar todos aquellos comprobantes fiscales, para el presente ejercicio 2014.

En el artículo 29 del CFF, se establece la obligación para aquellas personas, tanto físicas como morales, que los comprobantes fiscales derivados de sus actos o actividades, que expidan, deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Quedando dichas personas, obligados a:

- a) Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- b) Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.
- c) Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF.
- d) Remitir al SAT, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales

- e) Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del SAT o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes.
- f) Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

Estas modificaciones a los comprobantes fiscales, se habían anunciado con anticipación, sin embargo es en el ejercicio 2014, en donde se obliga a todos los contribuyentes a expedir únicamente los CFDI (Comprobante fiscal digital por internet), dejando inválidos los CFD.

El siguiente cuadro, resume alguna de las características principales de los ingresos de las personas morales y de las físicas. En él se puede observar las diferencias existentes entre ambos.

CUADRO COMPARATIVO DE INGRESOS SEGÚN LA LISR

TEMA	ACTIVIDADES EMPRESARIALES	
	PERSONA MORAL	PERSONA FISICA
INGRESOS	*Los propios de su actividad. *En efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo. *El ajuste anual por inflación acumulable. *La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. *Ingresos determinados presuntivamente *Ganancia derivada de la enajenación de activos. *Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable. *Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. Artículo 16.	*Los propios de su actividad. *En efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo. *La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. *Ingresos determinados presuntivamente *Ganancia derivada de la enajenación de activos. *Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo comprobación. *Los intereses cobrados derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios. Artículo 101.
NO SON INGRESOS	*Aumento de Capital *Pago de la Perdida por sus Accionistas *Primas Obtenidas por la Colocación de Acciones *La revaluación de Activos y de Capital Artículo 18.	*Rendimientos de bienes entregados en fideicomisos (fines científicos, políticos o religiosos). *Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas *Enajenación de casa habitación. *Algunos Intereses *Herencias y Legados *Donativos entre conyuges, ascendientes y descendientes. Artículo 93.
MOMENTO DE CAUSACIÓN	*Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio. *Se envíe o entregue el bien o cuando se preste el servicio. *Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos. Artículo 17.	*En el momento en que sean efectivamente percibidos. (cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe). Artículo 102.

Las diferencias comparadas en el cuadro de arriba, muestran que algunas de ellas están basadas por la propia naturaleza de la persona jurídica, a excepción del momento de causación. En las personas morales, con actividades empresariales, es muy común otorguen y les otorguen crédito, debido a las demandas del mercado a nivel global, y por la misma razón las personas físicas con actividad empresarial, también están sujetas a dicha demanda, por lo que ambas partes pueden vender a crédito y comprar a crédito.

3.2.2 Deducciones de las Personas Físicas y Morales

Las deducciones se refieren a todas aquellas cantidades y/o conceptos que pueden disminuir la base del impuesto, por corresponder a alguna erogación efectuada por el contribuyente para el desarrollo de su actividad económica, y/o por corresponder a algún derecho u obligación establecido por la constitución.

Personas Morales. Para el impuesto sobre la renta, en el artículo 25, se enlista aquellos conceptos que pueden ser deducciones para las personas morales.

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

II. El costo de lo vendido. A esta deducción se le ha asignado la sección II dentro del Capítulo II, del Título II de la LISR. Donde indica que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se

determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

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

IV. Las inversiones. Esta son los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con la ley. Para este caso, existen lineamientos para su deducción, como los porcentajes establecidos, así como límites en determinados montos para su deducción.

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

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

VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados.

VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley; esto es cuando el saldo promedio anual de los créditos sea mayor que el saldo promedio anual de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible. En caso contrario cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

IX. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones

civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

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

Para el caso de las Personas Físicas, están establecidas en el Artículo 103, y se enlistan de la siguiente manera:

- I.** Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.
- II.** Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Esta fracción representa una de las más grandes diferencias respecto a las deducciones entre una física y una moral, pues para el caso de la primera, para poder deducir su compras, no es necesario que el producto adquirió, o que las materias primas adquiridas, ya hayan sido vendidas; únicamente, con la simple adquisición de ellas (efectivamente pagada), podrá ser deducible.

Lo cual permite al contribuyente persona física, a no efectuar un cálculo del costo de lo vendido.

Por otro lado, en el caso de las Personas Físicas, existe una diferencia relevante en relación a las Morales, pues para las Físicas, no serán deducibles los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

Para los ingresos por enajenación de terrenos y de acciones, se estará a lo dispuesto en los artículos 19 y 22 de esta Ley, respectivamente.

III. Los gastos.

IV. Las inversiones.

V. 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 a que se refiere esta Sección y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.

VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS.

VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Deducciones Personales. Una de las ventajas que podría considerar una persona física actividad empresarial y profesional, ante una persona moral son las deducciones personales. Estas deducciones son adicionales a todas aquellas establecidas anteriormente y pueden no ser estrictamente indispensables para el desarrollo de la actividad de la persona física; y se encuentran establecidas en el artículo 151 de la LISR agrupadas en 8 tipos de deducciones.

1. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta.
2. Los gastos de funerales efectuados para las personas señaladas en el punto anterior.
3. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en la LISR.
4. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero.
5. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias.
6. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

7. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área.
8. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Estas deducciones tienen una limitante, en cuanto al monto hasta el cual se puede deducir dicho contribuyente, el cual no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente (para el caso de la Zona A \$98,243 y para la Zona B \$93,104 para el ejercicio 2014), o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

Como se puede observar, existe una gran similitud entre ambos régimen, a excepción de los propios de su naturaleza y aquellos, en razón de flujo de efectivo, como es el caso del ajuste anual por inflación, los créditos incobrables, entre otros más.

3.2.3 Tasa de ISR para las Personas Físicas y Morales

La tasa, es uno de los elementos del Impuesto, el cual ha sido modificado desde el nacimiento del ISR en 1921. Actualmente la tasa del ISR, es diferente tanto para las Personas Morales como para las Personas Físicas, debido a la supuesta capacidad contributiva diferente entre ambas personas. Con la nueva ley del ISR para el ejercicio 2014, las personas morales tienen una tasa máxima de 30%, y las personas físicas una de 35%.

En la ley del Impuesto Sobre la Renta, se cuenta tanto con tasas como con tarifas; las tarifas son asignadas para el cálculo de las personas físicas, debido a que se manejan tablas, separadas por segmentos de ingresos, por los cuales se establece una cuota fija que pagar, y se añade el importe correspondiente a la tasa de su segmento; los cuales parten del límite inferior de la tabla.

Tasa y Tarifa para Personas Físicas. La tabla actual establecida en la Ley del ISR, contiene nuevos segmentos, los cuales, parten del último límite inferior de la tabla utilizada para el ejercicio anterior (2013). Con estos cuadros se puede apreciar los segmentos incorporados para el ejercicio 2014, así como las tasas para ser aplicadas a las bases del impuesto. En estas tablas se observan las 11 tasas de ISR asignadas para la determinación del impuesto:

TABLA DE ISR 2014
Capítulo II, Sección I, del Título IV

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.4
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16
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
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35

Tablas publicadas en el D.O.F.

La siguiente tabla corresponde a la utilizada para el cálculo del ejercicio anterior.

TABLA DE ISR 2013
Capítulo II, Sección I, del Título IV

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0	1.92
5,952.85	50,524.92	114.24	6.4
50,524.93	88,793.04	2,966.76	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.88	16
103,218.01	123,580.20	9,438.60	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.44	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.04	23.52
392,841.97	En adelante	73,703.40	30

Tablas publicadas en el D.O.F.

Como se observa, se incorporaron tres segmentos más a la separación de los ingresos obtenidos, y por lo tanto tres tasas nuevas, 32%, 34% y 35%.

Tasa para Persona Moral. Las tasas del ISR para las Personas Morales, han sufrido constantes cambios. En los últimos diez años, la tasa establecida en la ley ha sido del 28% al 35%, y como se ha mencionado anteriormente, la tasa actual es del 30%.

El siguiente recuadro, muestra una proyección de los impuestos a pagar, considerando cada uno de los segmentos de la tabla para las personas físicas, tomando como base para cada uno de los segmento de la tabla; con cantidades cerradas y cercanas al límite superior de cada sección.

ISR DETERMINADO UTILIZANDO CADA SEGMENTO DE LA TABLA EJEMPLO

CONCEPTO	SEGMENTO 1°	SEGMENTO 2°	SEGMENTO 3°	SEGMENTO 4°
Ingresos Acumulados	25,000.00	250,000.00	400,000.00	500,000.00
Deducciones Acumuladas	20,000.00	200,000.00	320,000.00	400,000.00
Resultado Fiscal	5,000.00	50,000.00	80,000.00	100,000.00
Limite Inferior	0.01	5,952.85	50,524.93	88,793.05
Excedente	4,999.99	44,047.15	29,475.07	11,206.95
Porcentaje	1.92%	6.40%	10.88%	16.00%
Impuesto Marginal	96.00	2,819.02	3,206.89	1,793.11
Cuota Fija	-	114.29	2,966.91	7,130.48
ISR del periodo	96.00	2,933.31	6,173.80	8,923.59

Recuadro 1. ISR Personas Físicas

CONCEPTO	SEGMENTO 5°	SEGMENTO 6°	SEGMENTO 7°	SEGMENTO 8°
Ingresos Acumulados	600,000.00	1,150,000.00	1,250,000.00	3,750,000.00
Deducciones Acumuladas	480,000.00	920,000.00	1,000,000.00	3,000,000.00
Resultado Fiscal	120,000.00	230,000.00	250,000.00	750,000.00
Limite Inferior	103,218.01	123,580.21	249,243.49	392,841.97
Excedente	16,781.99	106,419.79	756.51	357,158.03
Porcentaje	17.92%	21.36%	23.52%	30.00%
Impuesto Marginal	3,007.33	22,731.27	177.93	107,147.41
Cuota Fija	9,438.47	13,087.37	39,929.05	73,703.41
ISR del periodo	12,445.80	35,818.64	40,106.98	180,850.82

Recuadro 2. ISR Personas Físicas

CONCEPTO	SEGMENTO 9°	SEGMENTO 10°	SEGMENTO 11°
Ingresos Acumulados	5,000,000.00	15,000,000.00	30,000,000.00
Deducciones Acumuladas	4,000,000.00	12,000,000.00	24,000,000.00
Resultado Fiscal	1,000,000.00	3,000,000.00	6,000,000.00
Limite Inferior	750,000.01	1,000,000.01	3,000,000.01
Excedente	249,999.99	1,999,999.99	2,999,999.99
Porcentaje	32.00%	34.00%	35.00%
Impuesto Marginal	80,000.00	680,000.00	1,050,000.00
Cuota Fija	180,850.82	260,850.81	940,850.81
ISR del periodo	260,850.82	940,850.81	1,990,850.81

Recuadro 3. ISR Personas Físicas

Se realiza un comparativo entre los impuestos determinados para el Régimen de la Persona Física y Morales, por lo que, en los siguientes recuadros se muestra el impuesto determinado para personas morales, tomando en cuenta la misma base para ambos regímenes.

CONCEPTO	SEGMENTO 1°	SEGMENTO 2°	SEGMENTO 3°	SEGMENTO 4°
Resultado fiscal	5,000.00	50,000.00	80,000.00	100,000.00
Tasa Aplicada	30%	30%	30%	30%
ISR del Periodo	1,500.00	15,000.00	24,000.00	30,000.00

Recuadro 4. ISR Personas Morales

CONCEPTO	SEGMENTO 5°	SEGMENTO 6°	SEGMENTO 7°	SEGMENTO 8°
Resultado fiscal	120,000.00	230,000.00	250,000.00	750,000.00
Tasa Aplicada	30%	30%	30%	30%
ISR del Periodo	36,000.00	69,000.00	75,000.00	225,000.00

Recuadro 5. ISR Personas Morales

CONCEPTO	SEGMENTO 9°	SEGMENTO 10°	SEGMENTO 11°
Resultado fiscal	1,000,000.00	3,000,000.00	6,000,000.00
Tasa Aplicada	30%	30%	30%
ISR del Periodo	300,000.00	900,000.00	1,800,000.00

Recuadro

6. ISR Personas Morales

Los cuadros siguientes, son un comparativo entre el impuesto determinado, tanto para personas físicas como para personas morales, tomando el mismo resultado fiscal para ambas partes.

CONCEPTO	SEGMENTO 1°	SEGMENTO 2°	SEGMENTO 3°	SEGMENTO 4°
Resultado Fiscal	5,000.00	50,000.00	80,000.00	100,000.00
ISR Persona Fisica	96.00	2,933.31	6,173.80	8,923.59
Porcentaje Respecto a la Base	1.92%	5.87%	7.72%	8.92%
ISR Persona Moral	1,500.00	15,000.00	24,000.00	30,000.00
Porcentaje Respecto a la Base	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%
Diferencia de impuestos	1,404.00	12,066.69	17,826.20	21,076.41
Diferencia de Porcentajes	28%	24%	22%	21%

Recuadro 7. Comparativo

CONCEPTO	SEGMENTO 5°	SEGMENTO 6°	SEGMENTO 7°	SEGMENTO 8°
Resultado Fiscal	120,000.00	230,000.00	250,000.00	750,000.00
ISR Persona Fisica	12,445.80	35,818.64	40,106.98	180,850.82
Porcentaje Respecto a la Base	10.37%	15.57%	16.04%	24.11%
ISR Persona Moral	36,000.00	69,000.00	75,000.00	225,000.00
Porcentaje Respecto a la Base	30.00%	30.00%	30.00%	30.00%
Diferencia de impuestos	23,554.20	33,181.36	34,893.02	44,149.18
Diferencia de Porcentajes	20%	14%	14%	6%

Recuadro 8. Comparativo

Considerando la misma utilidad del ejercicio, tanto para la persona física como moral, se observa la gran diferencia que existe en el recuadro 7, la cual va disminuyendo hasta llegar a una 6% de diferencia, en el recuadro 8.

CONCEPTO	SEGMENTO 9°	SEGMENTO 10°	SEGMENTO 11°
Resultado Fiscal	1,000,000.00	3,000,000.00	6,000,000.00
ISR Persona Fisica	260,850.82	940,850.81	1,990,850.81
Porcentaje Respecto a la Base	26.09%	31.36%	33.18%
ISR Persona Moral	300,000.00	900,000.00	1,800,000.00
Porcentaje Respecto a la Base	30.00%	30.00%	30.00%
Diferencia de impuestos	39,149.18	(40,850.81)	(190,850.81)
Diferencia de Porcentajes	4%	(1.36%)	(3.18%)

Recuadro 9. Comparativo

Es en el segmento 10°, en dónde se genera la diferencia negativa; resultando a favor el porcentaje establecido para las personas morales, a medida que se incrementan los ingresos. Esta diferencia, va creciendo porcentualmente, como se observa en el último segmento del Recuadro 9.

Estas diferencias resultan muy grandes, sin embargo es necesario recordar que no solo las tasas aplicadas son diferentes entre las personas físicas y las morales; pues la determinación del impuesto, también es diferente para ambas.

3.2.4 Diferencia en la Determinación del ISR entre las Personas Físicas y las Morales

Personas Morales. La determinación del impuesto sobre la renta, depende del régimen al que pertenezca el contribuyente. Para el caso de las personas morales del régimen general, en el primer artículo del Título II, nos indica el cómo se deberá calcular el impuesto, el cual resulta del aplicar al resultado fiscal, la tasa establecida en su artículo 9°, el 30%. Primero, se deberá llegar al resultado fiscal del ejercicio, de la siguiente forma:

- a) Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II 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.
- b) A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal; esto es, a más tardar el 30 de marzo del siguiente año fiscal.

A pesar de que el ISR se presente como un impuesto anual, se deberán ir realizando aportaciones, llamadas pagos provisionales, mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio; a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior. Para estos pagos, es necesaria la determinación de un coeficiente de utilidad, estos lineamientos se encuentran establecidos en el artículo 14:

Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto

a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 54 de esta Ley.

Personas Físicas. Para la determinación de las Personas Físicas, se realiza una mezcla de tasa y tarifa. El artículo 152 de la LISR, es el artículo asignado para indicar la forma de determinación del impuesto anual. El cual nos indica:

A él total de los ingresos obtenidos (gravados), se le disminuirán todas aquellas deducciones aplicables al régimen y establecidas en la LISR, a este resultado, se le conoce como utilidad gravable. Determinada conforme a las Secciones I (Personas físicas actividad empresarial), al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley.

Al resultado arriba descrito, se le deberá aplicar una tarifa anual (Artículo 152), la utilización de dicha tabla no se encuentra establecida en la ley; Sin embargo, en acuerdo (no establecido) con las autoridades fiscales, en concreto con el SAT, la utilización de dichas tablas, corresponde de la siguiente manera:

Procedimiento para la utilización de la tabla con la tarifa anual:

CONCEPTO

	Ingresos Acumulables
(-)	Deducciones Acumuladas
(=)	Resultado Fiscal
(-)	Limite Inferior
(=)	Excedente
(*)	Porcentaje
(=)	Impuesto Marginal
(+)	<u>Cuota Fija</u>
(=)	ISR del periodo

Con este recuadro, se representa la determinación del impuesto a pagar; el cual resulta de restar del total de los ingresos acumulables las deducciones acumulables del periodo, a este resultado se le denomina como Resultado Fiscal, dicho resultado se sitúa en un segmento de la tabla anual, anteriormente mostrada. De ese segmento, se toma la cantidad más baja (limite inferior) y se le resta al resultado fiscal; este excedente es la base para la determinación del impuesto, conocido como marginal, el cual resulta de aplicar la tasa establecida en el mismo segmento. Este procedimiento no termina aquí, pues como se ha comentado, para las personas físicas, el cálculo es una mezcla de tasa con tarifas, por lo que después de haber determinado el impuesto marginal, se suma la cuota fija (tarifa) establecida en el mismo segmento, el resultado es el Impuesto del ejercicio.

Con las diferencias más relevantes, que existen entre una persona física y una persona moral, se realiza una determinación del impuesto, considerando el mismo resultado del ejercicio, así como la misma balanza tanto para el cálculo de una física y una moral

3.3 Personas Físicas y Morales en situaciones y/o condiciones similares ante el ISR.

Como se ha mencionada anteriormente, las personas físicas y las morales, tienen asignado un lugar específico para cada una de ellas en la ley del ISR, esto debido a su naturaleza diferente y al tratamiento diferente que la ley les tiene; tal como se describe en los párrafos anteriores. Sin embargo, también existen similitudes entre dichas personas, las cuales son de gran peso ante el objeto del impuesto. Si consideramos varios factores, como el fin o propósito por el que se dieron de alta como contribuyentes, la forma en como obtienen sus ingresos, inclusive con montos de ingresos similares (pero al ser regímenes diferentes con resultados fiscales diferentes), costos y gastos, etc.; podemos determinar que aquellas personas que comparten estas y otras características más, son similares entre sí, pues dichas personas deberían ser similares ante la ley.

Inclusive para un cliente, al buscar un producto o servicios que requiera o deseé, busca ciertos factores como precio, calidad, cantidad etc. sin importar si su posible proveedor sea una persona física o moral, pues para el cliente, esto le es irrelevante, debido a que no implica nada para él. Lo mismo pasa con los proveedores, no buscan el régimen fiscal de su posible cliente. Sin embargo para la empresa, si existe una gran implicación financiera y fiscal dependiendo el régimen al cual pertenezca.

Aquellas personas físicas o morales que desarrollan las actividades establecidas en el Art. 16 del CFF, conocidas como actividades empresariales, comparten muchas de las características mencionadas en el párrafo anterior, por lo cual se puede decir que son similares, implicado así obtener un trato igual con base en el principio de equidad, pues como lo expresaba Platón, se debe exigir y dar igualdad para los iguales y desigualdad para los desiguales; pues el impuesto no podría ser justo si no existe un trato igual para aquellas personas que compartan muchas similitudes; pues la equidad es la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo que le corresponde, tal como se expresó en el Jurisconsulto Ulpiano.

Esta similitud ha generado controversia ante los legisladores a través del tiempo, para poder establecer un sistema tributario apegado a la constitución, es decir proporcional y equitativo. En los años 80's se trató de dar un trato igual para la determinación del impuesto, tanto para las personas morales como las físicas con una actividad empresarial.

Las personas físicas son personas reconocidas por el marco jurídico mexicano como aquella que responde con su patrimonio personal por sus compromisos económicos y que jurídicamente está capacitada para realizar actividades económicas al igual que una persona mora. Las morales son dos o más personas físicas constituidas jurídicamente quienes responden de diversas maneras, dependiendo del tipo de sociedad conformada, por las actividades que ellas realizan. Y las actividades empresariales son clasificadas en el ámbito tributario, como actividades económicas que llevan a cabo tanto personas físicas como morales con la característica específica de tener una finalidad lucrativa, buscar el rendimiento económico y generación de capital a través de la enajenación

de bienes o prestación de servicios. Por lo tanto, se diferencian únicamente por estar o no constituidos por más de una persona. (Hinojosa Cruz, 2010).

Con este análisis, se puede determinar que si existe similitud entre ambos regímenes, por lo que se considera prudente y equitativo que ambas partes tengan un trato similar ante la LISR.

CAPITULO IV. EQUIDAD TRIBUTARIA PARA LAS PESONAS MORALES Y LAS PERSONAS FISICAS

La equidad es un principio aplicado desde antiguas civilizaciones, que consiste en otorgar a cada quien lo que le corresponde, un trato igual para los iguales. Este principio, se lleva a la legislación fiscal en México, teniendo como base la constitución, por lo cual la equidad tributaria debe tener una aplicación estricta ante la imposición de las contribuciones.

Esta equidad, deberá estar de la mano con la proporcionalidad; pues es cierto que es obligación de todos los mexicanos a contribuir al estado, pero en la medida de nuestras capacidades; de tal manera que quien más obtenga más aporte al estado, sin dejar a un lado que la carga económica o sacrificio fiscal sea igual para todos los contribuyentes.

Como se ha analizado en los capítulos que anteceden, las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que de igual forma, desarrollan alguna actividad empresarial, son contribuyentes que comparten muchas características, por lo que pueden ser considerados como contribuyentes similares ante el ISR, exigiendo así un trato igual ante la aplicación de la LISR.

4.1 Antecedentes de la aplicación de equidad tributaria entre las personas físicas y morales

Durante años se ha buscado reformar el sistema tributario mexicano para poder lograr, básicamente, una mayor captación de recursos para el Estado, que aunada a una mejor administración hacendaria permita la redistribución de la riqueza del país para un bienestar social. Algunas de estas reformas ha sido la creación de impuestos complementarios al Impuesto Sobre la Renta (ISR), tal es el caso del Impuesto al Activo, conocido como IMPAC (1989-2007) o el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) 2008-2013; así como el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE) 2008–2013.

Todas estas modificaciones, como bien se mencionaba, han surgido con el objetivo de aumentar la recaudación para la nación, dejando de observar la equidad en la aplicación de dichas disposiciones. Pues como se observa en los capítulos anteriores, existe una gran diferencia en la tributación que pudiera tener si se tributara como una persona física o una persona moral; debido al tratamiento diferente que existe para ambas (causación de ingresos, deducciones, tasa, determinación del impuesto).

Tal como nos lo resume la Contadora Adriana Verónica Hinojosa Cruz, durante el año de 1980 y hasta el ejercicio 1986 se aplicó para las personas físicas, excepto actividades empresariales, una tarifa que establecía 28 tramos. Para las personas morales y físicas con actividades empresariales se aplicaba otra tarifa progresiva con una tasa máxima del 42%. (Artículo 13 LISR 1986). En 1987, la tasa para personas morales se reduce al 35%, se elimina la tarifa y se crea una base

nueva para la determinación de la utilidad fiscal. Las personas físicas que percibieran ingresos por actividades empresariales se mantienen con la aplicación de la tarifa del artículo 141 como el resto de las personas físicas, con la posibilidad adicional de reducir el ISR, de acuerdo con su actividad hasta en un 50%.

En los ejercicios siguientes, las personas físicas con actividades empresariales calculan el ISR aplicando la tasa impositiva de las personas morales sobre la utilidad fiscal determinada. (Las tasas fueron de 35% en 1997, de 34% en 1998 y nuevamente de 35% de 1999 a 2002).

Una reforma al ISR de las personas físicas ocurre el 2002 ya que se modifica la estructura del Título IV al incluir en el capítulo II las actividades empresariales y profesionales por lo que las personas físicas con actividades empresariales calcularán su ISR anual utilizando la tarifa del artículo 177. Asimismo, se establece una disminución en la tasa máxima del impuesto al disminuirla de 35% a 33% durante 2002, 2003 y 2004 de acuerdo con la disposición transitoria 2002-2-LXXXII.

En 2005, 2006, y 2007 se continúa con la disminución de la tasa máxima del impuesto, estableciéndose para 2005 la tasa del 30%, para 2006 el 29% y en 2007 del 28%. De igual manera se aplica para personas morales.

Para el 2008 se adiciona un impuesto más, el IETU, en este no existe la progresividad impositiva, por lo que es aplicado con una tasa de igual forma para todas aquellas personas físicas o morales, ya que buscaba ser el impuesto mínimo

que el contribuyente tendría que pagar. Este impuesto es mencionado dentro de esta reseña, ya que corresponde a un impuesto complementario al ISR.

Para el ejercicio 2010 la tasa máxima para personas físicas como morales, asciende al 30%.

Para el 2014, en la ley del ISR surge una modificación más a las tasas y tarifas; para las personas morales se mantienen como tasa máxima el 30%, sin embargo para las personas físicas, el incremento llega hasta el 35% más de las tasas.

Con esto, podemos observar como con algunas modificaciones a la ley, se buscaba un sistema equitativo y proporcional, sin embargo en los últimos ejercicios, dicho sistema queda un poco más alejado de ese fin y más enfocado en el aumento de las riquezas para el estado.

4.2 Análisis de la equidad para el ejercicio 2014.

La tributación para una empresa, es de gran importancia debido que repercute directamente en la utilidad de esta, así como en su flujo de efectivo. Por lo cual, dicha afectación financiera, pudiera poner en ventaja o desventaja ante otro régimen.

Una persona moral, puede surgir por varias razones, sin embargo las de mayor peso son:

- Obtener el capital necesario para la operación de la empresa.
- Conjuntar a las personas que aportaran ideas y/o conocimientos necesarios para la operación.
- Para obtener un presunto blindaje sobre los bienes que son de la propiedad del o de los socios, pues la ley mercantil solo los podrá obligar, en el caso de alguna controversia, hasta por el monto máximo de sus aportaciones.

Para el caso de las empresas que se encuentra tributando bajo el régimen de Persona Física, las razones por las cuales se encuentran como tal, pueden ser:

- Porque cuentan con el capital suficiente para operar la empresa, sin requerir capital de otras personas más (socios).
- Por considerar que la creación de una persona moral, se requiere de un “gran gasto” (servicios notarias, trámites ante oficinas de gobierno), sin embargo su forma de aportar al negocio, corresponde al de una sociedad mercantil.
- Jefes de familia, que pretender tener un mayor control, teniendo el negocio familiar a nombre de una sola persona.

Estas razones, algunas validas ante la ley, otras por simple desconocimiento de la misma, no deberían de representar, fiscalmente hablando, una ventaja o desventaja ante el otro régimen.

CONCEPTOS	IMPORTES
Resultado Fiscal	1,978,730.00
ISR Persona Física	593,619.01
Porcentaje Respecto a la Base	30.00%
ISR Persona Moral	593,619.00
Porcentaje Respecto a la Base	30.00%
Diferencia de impuestos	(0.01)
Diferencia de Porcentajes	(0%)

Recuadro 10. Punto medio de recaudación entre una Persona Física y una Persona Moral

Retomando las tablas analizadas en el Capítulo III, se observa una falta de equidad, existente entre ambos regímenes. En los cuadros del 7 al 9, se refleja una gran diferencia en el impuesto determinado, resultando a favor para aquellas personas físicas que se encuentren con un resultado fiscal menor al \$1,978,729.50, como se muestra en el cuadro de arriba (Recuadro 10); este resultado fiscal es el punto medio en donde tanto las personas físicas como las personas morales, contribuyen en la misma proporción, de acuerdo a su resultado fiscal.

4.3 Propuesta para la aplicación de tarifas equitativas y proporcionales.

Como ya se ha mencionado, la esencia de la constitución en materia fiscal, busca recaudar para el gasto público de una forma equitativa y proporcional, esta garantía exige que se haga indispensable una contribución común, repartida entre los mexicanos de acuerdo a nuestras facultades.

Para poder apreciar las diferencias de carga tributaria que una persona física puede tener en comparación de una persona moral, se tomarán los datos de dos contribuyentes, uno de ellos corresponde al Régimen de Persona Moral con Actividad Empresarial y el segundo, corresponde a información financiera de una Persona Física con Actividad Empresarial, para ambos su actividad económica es la minería.

Con base en la información financiera, se realiza el cálculo para ambos aplicando las tablas y tasas, tanto de personas morales como de personas físicas, a cada uno, así como el ajuste anual por inflación (deducible o acumulable) que le aplica o le pudiera aplicar. Se toma como supuesto que el 100% de costos y gastos son deducibles. Con estos dos contribuyentes, se ejemplificará las diferencias entre ambas partes.

EMPRESA No. 1
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE
2013

	<u>2013</u>
Activo	
Activo circulante:	
Efectivo	<u>1,204,735</u>
Cuentas por cobrar:	
Clientes	27,364,050
Deudores diversos	<u>45,088,911</u>
	72,452,961
Otros Activos	<u>2,242,038</u>
Total del activo	<u><u>75,899,735</u></u>
 Pasivo y capital contable	
Pasivo a corto plazo:	
Proveedores	9,112,702
Acreedores Diversos	38,349,434
IVA por pagar	6,620,979
Impuestos por pagar	6,934,870
Pasivos acumulados	<u>828,440</u>
Total del pasivo	61,846,425
Capital contable (Nota 9):	
Capital social	3,550,000
Resultado del ejercicio	<u>10,503,310</u>
Total del capital contable	14,053,310
Total del pasivo y capital contable	<u><u>75,899,735</u></u>

Cuadro 1. Estado de situación financiera, correspondiente al Régimen de Persona Moral (del régimen general con actividad empresarial).

EMPRESA No. 1

**ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL 31 DE
DICIEMBRE DE 2013**

	2013
Ingresos	77,405,844
Gastos de operación	62,489,506
Utilidad de operación	14,916,338
Costo financiero:	
Comisiones bancarias	10,383
Pérdida cambiaria, neta	- 88,640
	- 99,023
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	14,817,314
Impuestos a la utilidad	4,314,004
Utilidad neta	10,503,310

Cuadro 2. Estado de Resultados, correspondiente al Régimen de
Persona Moral (del régimen general con actividad empresarial).

EMPRESA No. 1
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO
PERSONA FISICA

Saldo Inicial de Clientes	27,629,273.00
Ventas netas 2013	77,405,843.90
Saldo Final de Clientes	<u>27,364,050.00</u>
TOTAL INGRESOS	77,671,066.90
Saldo Inicial Proveedores	9,983,724.00
Deducciones Autorizadas	62,588,529.77
Saldo Final Proveedores	<u>9,112,702.16</u>
TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	63,459,551.61
BASE	14,211,515.29
Limite Inferior	3,000,000.01
Excedente	11,211,515.28
Porcentaje	35%
Impuesto Marginal	3,924,030.35
Cuota Fija	<u>940,850.81</u>
ISR DEL EJERCICIO	4,864,881.16

Cuadro 3. *Determinación Impuesto Sobre la Renta, utilizando las tarifas correspondientes al ejercicio 2014, para el ISR del ejercicio de una persona física con actividad empresarial.*

EMPRESA No. 1
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO
PERSONA MORAL

INGRESOS	77,405,843.90
Deducciones	62,588,529.77
Ajuste Anual por Inflación Deducible	137,485.00
TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	62,726,014.77
BASE	14,679,829.13
TASA	30%
ISR	4,403,948.74
MISMA BASE	14,817,314.13
TASA	30%
ISR	4,445,194.24

Cuadro 4. Determinación Impuesto Sobre la Renta, con la tasa establecida para una persona moral en el ejercicio 2014.

EMPRESA No. 2
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE
DICIEMBRE DE 2013

	2013
Activo	
Efectivo	6,225,559
Clientes	10,631,417
Deudores diversos	59,022,676
Impuestos por recuperar	21,196,033
Anticipo a proveedores	15,997,949
Inventarios	70,873,690
Pagos anticipados	165,988
	184,113,312
 Inmuebles y maquinaria	 14,444,195
Total de activos	198,557,507
 Pasivo y capital contable	
Pasivo a corto plazo	
Proveedores	33,562,782
Acreedores Bancarios	20,083,156
Acreedores diversos	138,928,738
Impuestos por pagar	267,531
Otras cuentas por pagar	72,826
Total de pasivo	192,915,033
 Total capital contable	 5,642,474
Total de pasivo más capital	198,557,508

Cuadro 5. . Estado de situación financiera, correspondiente a una persona Física (Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales).

EMPRESA No. 2
ESTADO DE RESULTADOS DEL 1 DE ENERO AL
31 DE DICIEMBRE DE 2013

	<u>2013</u>
Ventas netas	281,656,529
Costo de ventas	<u>239,492,763</u>
Utilidad bruta	42,163,766
 Gastos generales	 <u>37,643,677</u>
Perdida de operación	4,520,089
 Otros gastos	 <u>5,039,186</u>
	9,559,275
 Resultado de financiamiento	
Utilidad cambiaria	2,203,531
Intereses a favor	<u>684,469</u>
	<u>2,888,000</u>
 Utilidad antes de impuestos	 6,671,275
 Impuestos a la utilidad	 <u>6,138,372</u>
Utilidad del ejercicio	<u>532,903</u>

Cuadro 6. Estado de resultados, correspondiente a una persona
Física (Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales).

EMPRESA No. 2
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO
PERSONA FISICA

Saldo Inicial de Clientes	-
Ventas netas 2013	284,544,529
Saldo Final de Clientes	10,631,417
TOTAL INGRESOS	273,913,112
Saldo Inicial Proveedores	14,112
Deducciones Autorizadas	282,175,626
Saldo Final Proveedores	33,562,782
TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	248,626,956
BASE	25,286,157
Limite Inferior	3,000,000.01
Excedente	22,286,157
Porcentaje	35%
Impuesto Marginal	7,800,155
Cuota Fija	940,851
ISR DEL EJERCICIO	8,741,005.59

Cuadro 7. Determinación del Impuesto Sobre la Renta, utilizando las Tarifas del ejercicio 2014, para las personas físicas.

EMPRESA No. 2
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMO
PERSONA MORAL

Ingresos	284,544,529
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	5,962,210
TOTAL INGRESOS	290,506,739
Deducciones	282,175,626
Ajuste Anual por Inflación Deducible	-
TOTAL DEDUCCIONES AUTORIZADAS	282,175,626
BASE	8,331,113
TASA	30%
ISR	2,499,334

Cuadro 8. *Determinación del Impuesto Sobre la Renta, utilizando la tasa del ejercicio 2014, para las personas morales, y se aplicó el ajuste anual por inflación correspondiente, si perteneciera al régimen de las personas morales.*

Al analizar los impuestos sobre la renta determinados para cada uno de estos casos, observamos que existe resultados desfavorables para las personas físicas, esto debido a que la base para la determinación del impuesto, se encuentran en el último rango de la tabla, obligándose a aplicar la tasa máxima del 35% más la cuota máxima de la tabla (\$940,850.81 novecientos cuarenta mil, ochocientos cincuenta pesos 81/100 MN). Estas diferencias representan el 8% para la EMPRESA No1 y el 71.41% para la Empresa No.2.

	ISR DEL EJERCICIO	
	EMPRESA No 1	EMPRESA No 2
PERSONA FISICA	4,864,881.16	8,741,005.59
PERSONA MORAL	4,445,194.24	2,499,334.03
DIFERENCIA	419,686.92	6,241,671.56
PORCENTAJE	8.63%	71.41%

Estas variaciones, además de las cuotas fijas y las tasas, se derivan del momento de causación del impuesto, debido a que el flujo de efectivo afecto en gran medida a la EMPRESA No.2, en comparación al resultado que hubiera obtenido como persona moral

Si se toma la misma base para cada una de las empresas, y se aplica las tasas y taridas de una persona física y una persona moral, para cada una de ellas, se obtiene lo siguiente:

EMPRESA No. 1			
COMO PERSONA FISICA		COMO PERSONA MORAL	
MISMA BASE	14,817,314.13	MISMA BASE	14,817,314.13
Limite Inferior	3,000,000.01	TASA	30%
Excedente	11,817,314.12	ISR	4,445,194.24
Porcentaje	35%		
Impuesto Marginal	4,136,059.94		
Cuota Fija	940,850.81		
ISR DEL EJERCICIO	5,076,910.75		

EMPRESA No. 2			
COMO PERSONA FISICA		COMO PERSONA MORAL	
MISMA BASE	2,368,903.44	MISMA BASE	2,368,903.44
Limite Inferior	1,000,000.01	TASA	0.3
Excedente	1,368,903.43	ISR	710,671.03
Porcentaje	34%		
Impuesto Marginal	465,427.17		
Cuota Fija	260,850.81		
ISR DEL EJERCICIO	726,277.98		

A pesar de contar con la misma base, se aprecian diferencias importantes, del 12% y 2% para la EMPRESA No1 y la EMPRESA No2, respectivamente.

Para que se cumpla con los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, se propone fijar un mismo método para la determinación del impuesto, de aquellas personas físicas y morales que compartan características similares, generando así una mayor equidad tributaria entre los contribuyentes.

Aquellos contribuyentes dedicados a las actividades empresariales, establecidas en el Código Fiscal de la Federación, comparten características en el desarrollo y la obtención de sus ingresos, las cuales podrías agruparse para poder hacer la diferenciación de los demás regímenes, incluyendo en esta agrupación tanto a las personas físicas como a las personas morales.

Debido a la naturaleza que tienen tanto las personas físicas como las personas morales, se deben respetar sus características propias, para cumplir con sus obligaciones y los derechos que específicamente le corresponden, tal como se observó en el capítulo II. Sin embargo, para la determinación del impuesto es necesario reagrupar a estos contribuyentes, y una forma de hacerlo es basándose en los ingresos que perciben.

La actual ley del impuesto sobre la renta, agrupa a contribuyentes personas físicas con actividades empresariales en dos regímenes, el régimen de Incorporación fiscal y el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales. El primer régimen, está establecido en el Art. 111 el cual dice: *Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la*

renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Este régimen, se crea con el objeto de poder tener un mayor control de los ingresos y egresos, de aquellos contribuyes en los que no los tenían. Con este, se sustituye al aplicable al Régimen Intermedio correspondientes a las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4 millones y al régimen de pequeño contribuyente, conocidos como REPECOS.

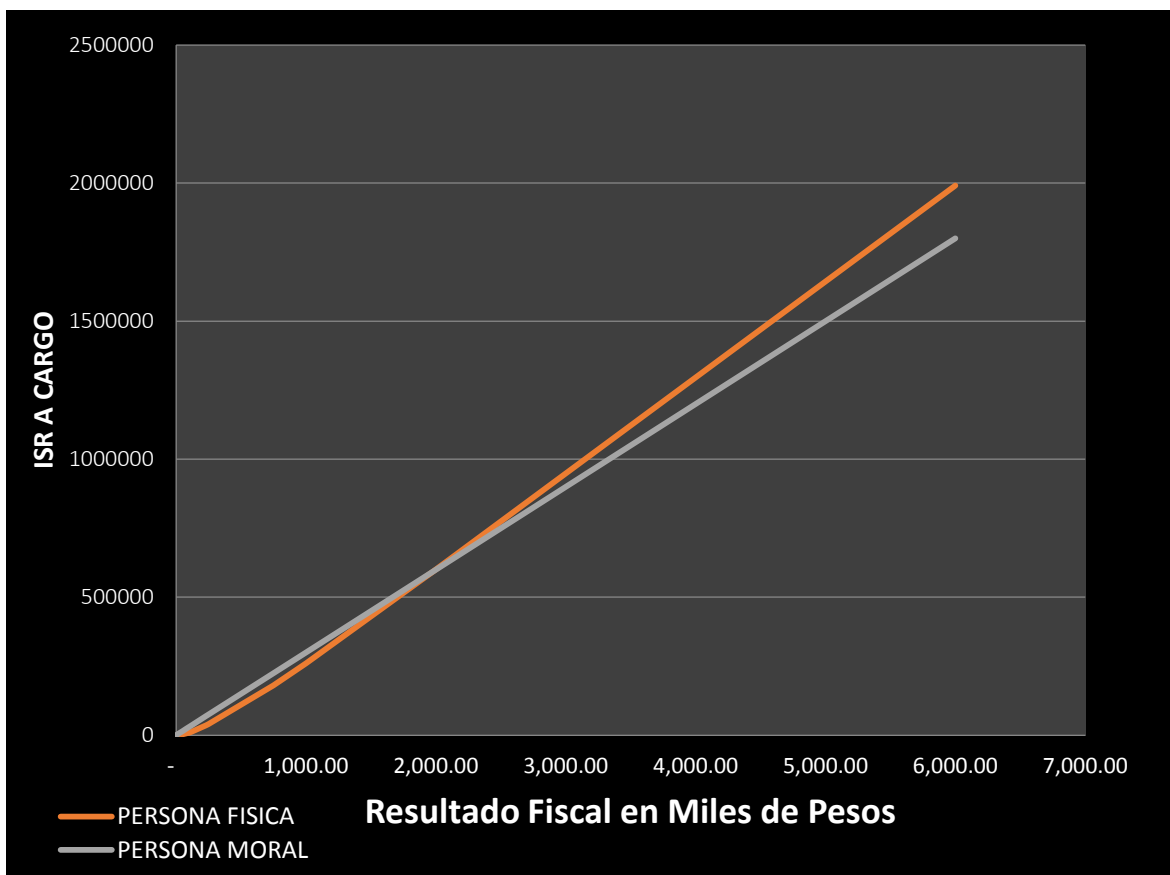
Al otorgarle a los RIF muchas facilidades y ventajas, lo limitan a tan solo \$2,000,000.00 de ingresos en el ejercicio, así también excluyendo a socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas, contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, espectáculos públicos y franquiciatarios. Por lo que aquellas personas físicas con actividades empresariales que no cumplan con esta característica, deberán tributar en el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, en el cual no existe algún límite de ingresos.

Para el caso de las personas morales, la ley no establece alguna división por el monto de los ingresos obtenidos; sin embargo en el Reglamento Interior del SAT (RISAT), en su artículo 20, Apartado B, fracción IV, establece una clasificación de las personas morales, conocidas como Grandes Contribuyentes Diversos, aquellas empresas cuyos ingresos acumulables, sean superiores a los \$644,599,065.00 (

seiscientos cuarenta y cuatro millones, quinientos noventa y nueve mil, sesenta y cinco pesos, 00/100 MN). Estos contribuyentes tienen diferente trato en el servicio de admiración tributaria, ya que son considerados los que más aportan al gasto público.

En la propuesta, el sector primario deberá continuar como actualmente lo establece la LISR, debido a las facilidades y exenciones que se le otorgan, por su naturaleza y por el fomento que se le trata de dar, pues si se le quitaran, no se impulsaría al sector que mucha falta le hace.

Es cierto que la equidad tributaria tiene que estar acompañada de la proporcionalidad, por lo que al agrupar a los contribuyentes de acuerdo a su poder adquisitivo se aplicaría este principio. De aquí la propuesta de una nueva agrupación de regímenes, apoyándose de las tablas mostradas en el capítulo anterior. Con los datos de los recuadros del 7 al 9 del capítulo III, se grafica el impuesto a cargo por una persona física y una persona moral con la misma base para ambos, en un rango de \$5,000.00 a \$6,000,000.00 de resultado fiscal.



Como se aprecia en la gráfica, la tendencia de la persona física (Línea naranja), se encuentra ligeramente por debajo de la persona moral (Línea gris), hasta llegar al punto medio, casi a los dos millones de pesos de resultado fiscal, en donde tanto las personas físicas como las morales contribuyen en la misma proporción.

Respetando la proporcionalidad establecida en la constitución, para que los contribuyentes aporten basados en su capacidad contributiva, se propone establecer una misma tabla para ambos regímenes, que se encuentren en la primera clasificación de los contribuyentes con actividad empresarial, considerando que dicha tabla no sobre pasa de un monto equivalente al monto obtenido de aplicar

al resultado fiscal, la tasa del ISR actual de las personas morales (30% para el ejercicio 2014). Y para aquellos contribuyentes, ya sean personas físicas o personas morales, que se encuentren arriba de un importe aproximado de \$24,000,000.00 (veinticuatro millones de pesos 00/100 M.N.), pero por debajo de los grandes contribuyentes, se les aplicaría la tasa de las personas morales en el ejercicio 2014.

La propuesta establece que a los contribuyentes (físicas y morales) con actividades empresariales, con ingresos acumulables hasta los \$24,000,000.00 se les aplique el procedimiento para la determinación del impuesto sobre la renta, con la misma tabla y procedimiento aplicado actualmente con las personas físicas. Esto es, haciendo uso de la tabla establecida en el art. 96 de la LISR 2014, y eliminando el último segmento, el cual establece una tasa del 35%.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	5,952.84	0	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2966.91	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

La razón de eliminar el último segmento de la tabla, se debe a que al utilizar dicho segmento, se obtiene una desventaja frente al importe que resultaría el aplicar la tasa actual de las personas morales.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento
\$	\$	\$	%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00

Aquellos contribuyentes con ingresos superiores a los \$24,000,000.00, su determinación del impuesto, se realizaría con el procedimiento establecido en el Art. 9 de la LISR 2014. Es decir, al resultado fiscal obtenido en el ejercicio se le aplicaría la tasa del 30%.

Los importes determinados para realizar la separación de los contribuyentes con actividad empresarial, fueron considerados de una manera arbitraria, ya que se estimó, un resultado fiscal del 8% sobre los ingresos, tomando la base que resultara un equilibrio tanto para las personas físicas como las personas morales.

CONCLUSIONES

El tributo es necesario para poder mantener una nación en funcionamiento, pues resulta inconcebible una nación sin la implementación de este; debido a este gran impacto, han surgido varias posturas a lo largo del tiempo, tanto en México como a nivel mundial. De acuerdo a la CPEUM, es obligación de los mexicanos tributar al gobierno de una manera proporcional y equitativa, sin embargo en la búsqueda de su aplicación equitativa, estas posturas pueden resultar polémicas tanto para los contribuyentes como para los estados.

Al término de la presente investigación, y con el análisis de los principios teóricos de la tributación, se logró concluir que los principios de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía son fundamentales para lograr la equidad tributaria en la legislación, al igual que la proporcionalidad. Se determinó que la equidad tributaria para su correcta aplicación, deberá estar acompañada, necesariamente, de la proporcionalidad, para poder hacer una carga tributaria justa para los contribuyentes, con una aportación al estado igualitaria, sin dejar a un lado la capacidad del contribuyente.

La equidad tributaria, establece un trato igual a los iguales, sin embargo, es importante tener presente que este principio, no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en condiciones totalmente iguales, sino que compartan características y/o se encuentren en situaciones semejantes entre sí.

Para la legislación mexicana, existen básicamente dos tipos de entidades sujetas a las contribuciones, las personas morales y las personas físicas. Cada una con sus propias características ante las leyes, y ambas con la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio, las cuales son ejercidas con diferencias ante la LISR.

Las actividades empresariales son las que más se desarrollan en México, y son estas las que tienen un mayor porcentaje de aportación al total del ISR recaudado en el país, con un 35.03% de participación (ejercicio 2013). Tanto una persona física como una persona moral pueden desarrollar estas actividades económicas por igual, aunque para la LISR, se establecen diferencias en algunas de las deducciones y el procedimiento para determinar el Impuesto Sobre la Renta, por lo que se presume una inequidad. Una de las diferencias más relevantes, es la brecha porcentual del 4% entre las tasas máximas de una persona física y una moral.

Es cierto que una persona física y una persona moral, debido a su naturaleza son diferentes por sus características propias, pero también es cierto que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene como objeto, los ingresos obtenidos por la entidad, y estas entidades buscan la obtención de ingresos en formas muy similares; sin embargo el tratamiento y los importes a pagar son diferentes, por lo que no se está considerando el principio de dar un trato igual a los iguales.

En el capítulo III, al realizar la comparación, de la determinación del Impuesto Sobre la Renta entre una Persona Moral y una Física, ambas con actividad empresarial, se observó que existe una diferencia significativa, donde aquellas personas físicas que se encuentren en el rango de \$0.01 a \$750,000.00 de base para el ISR, tributan en menor proporción a una Persona Moral. Aun considerando que las personas morales están conformadas por 2 o más personas físicas, cada una de estas personas físicas se encuentra en desventaja.

Con este análisis se observa que el punto medio, para que una persona física y una persona moral tributen en la misma proporción, es con un resultado fiscal de \$1,978,730.00 M.N. (para el ejercicio 2014), pues ambas tendrán un porcentaje del 30% respecto a la base del impuesto. En cuanto una persona física rebase este resultado fiscal, estará tributando en una mayor proporción que una persona moral, violando así, al principio de equidad tributaria.

Como se explica en la investigación, el principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, las personas en cuestión se encuentren en situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y/o que a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas. Para que exista el principio de equidad, los iguales deberán de tributar bajo los mismos lineamientos, y esto deberá establecerse en las leyes, lo cual no es aplicado en el trato de las personas físicas y morales ante el ISR; por lo que se concluye que no existe equidad tributaria entre las personas físicas y morales con actividad empresarial, en el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2014. Por ello, se plantea una propuesta, plasmada en el último capítulo, para poder dar un trato equitativo y respetando la proporcionalidad, tal como lo establece nuestra carta magna.

REFERENCIAS

(s.f.).

- Academia Mexicana de la Lengua. (03 de 2014). *Academia Mexicana de la Lengua*. Recuperado el 06 de 03 de 2014, de <http://www.academia.org.mx/rae.php>
- Alfredo Gómez, M. (2011). *La Equidad Tributaria. Su correcta aplicación en México*. México: Advisors Ediciones.
- Bravo Arteaga, J. (2008). *Nociones Fundamentales del Derecho Tributario*. México: Legis.
- Cano Melesio, L. M. (2003). *ISR de las Personas Morales. Una metodología de interpretación*. México DF: Tax Editores Unidos.
- CPEUM. (1917). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México: ISEF.
- Garcia Pelayo y Gross, R. (2000). *Diccionario Pequeño Larousse Ilustrado*. México: Larousse.
- García Rendón, M. (1999). *Sociedades Mercantiles*. Mexico DF: Impresora Castillo Hermanos, S.A. de C.V.
- Hinojosa Cruz, A. V. (03 de 02 de 2010). www.economia.unam.mx. Recuperado el 03 de 2014, de www.economia.unam.mx/cladhe/registro/ponencias/558_abstract.docx
- Jiménez González, A. (2009). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Ediciones OVA.

- LISR. (2014). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México: ISEF.
- Margáin Manuatou, E. (1999). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- Recaséns Siches, L. (1993). *Voz Equidad*. Argentina: Editorial Driskill, S.A. .
- Sánchez Miranda, A. (2004). *Estrategias Financieras de los Impuestos*. México: Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizado, S.A. de C.V.
- Sánchez, H. M. (1988). *Derecho Tributario*. México: Cárdenas.
- SAT. (09 de Septiembre de 2009). http://www.sat.gob.mx/6_388.html.
Obtenido de http://www.sat.gob.mx/6_388.html.
- Tesis CXII/1995 (9A.) . (21 de 11 de 1998).
<http://info4.juridicas.unam.mx/const/tes/9/22/10663.htm>.
- Tesis P./J. 52/96. (Octubre de 1996).
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2125/24.pdf>. Recuperado el 2014
- Torres Asomoza, L. E. (2006). *La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales*. Puebla: Universidad de las Américas Puebla.

GLOSARIO

- **CFD. Comprobante Fiscal Digital.**
- **CFDI. Comprobante Fiscal Digital por Internet.**
- **CFF. Código Fiscal de la Federación.**
- **Constitución. Se refiere a la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**
- **CPEUM. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**
- **CURP. Clave Única de Registro de Población.**
- **DF. Distrito Federal**
- **DOF. Diario Oficial de la Federación.**
- **FEA. Firma Electrónica Avanzada.**
- **FIEL. Firma Electrónica Avanzada.**
- **IDE. Impuesto a los depósitos en efectivo**
- **IETU. Impuesto Empresarial a Tasa Única**
- **IMPAC. Impuesto a los Activos**
- **IMSS. Instituto Mexicano del Seguro Social**
- **ISR. Impuesto Sobre la Renta.**
- **IVA. Impuesto al Valor Agregado**
- **LGSM. Ley General de Sociedades Mercantiles**
- **LIDE. Ley del Impuesto a los depósitos en efectivo**
- **LIETU. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única**
- **LISR. Ley del Impuesto Sobre la Renta.**
- **LIVA. Ley del Impuesto al Valor Agregado**
- **REPECOS. Régimen de Pequeños Contribuyentes.**
- **RIF. Régimen de Incorporación Fiscal.**

- **RISAT. Reglamento Interno del SAT.**
- **SAT. Sistema de Administración Tributaria.**
- **SMG. Salario Mínimo General.**