



BUAP

OF. CTE 673/2017
Director Tesis
DERECHO



DR. MARCOS GUTIERREZ AYALA
CATEDRÁTICO DE LA FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS SOCIALES DE LA BENEMÉRITA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA.
PRESENTE:

Por este conducto hago de su conocimiento que se le ha designado como director de tesis del
(la) pasante:

LUNA MIER LUIS ALBERTO

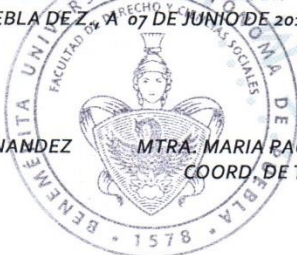
Con el fin de que se le (s) oriente y asesore en la elaboración de su tesis profesional:

"ANÁLISIS AL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD"

Así mismo, hago de su conocimiento que el tesisista deberá cumplir su investigación en un periodo de tres meses, y de un año como máximo. Es obligatorio entregar cada mes su avance de investigación firmado por su asesor. El voto aprobatorio avalará la forma y contenido de la tesis. De no cumplir con este requisito será cancelado su proyecto todo esto con el fin de autorizar la impresión y publicación de la misma.

DR. ROBERTO SANTACRUZ FERNANDEZ
DIRECTOR

ATENTAMENTE
"PENSAR BIEN PARA VIVIR MEJOR"
H. PUEBLA DE Z., A 07 DE JUNIO DE 2017



MTRA. MARIA PAULA CATALINA MEDELLIN SANCHEZ
COORD. DE TITULACIÓN Y EGRESO

C.e.p. ARCHIVO
M.MPCMS/tmgc

Facultad
de Derecho
y Ciencias Sociales

Av. San Claudio y 22 sur, Ciudad
Universitaria, Col. San Manuel,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 7725

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

DR. LUIS OCHOA BILBAO
DIRECTOR DE LA FACULTAD DE
DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
P R E S E N T E

C. At'n Coordinación de Titulación y Egreso

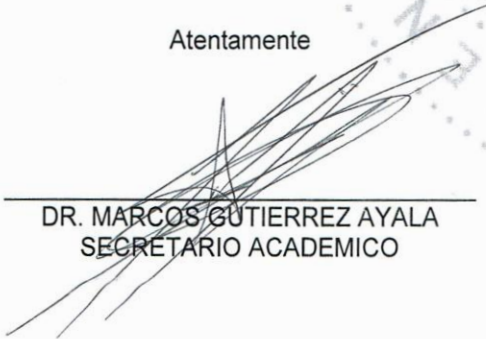
Por medio del presente como Director de Tesis designado del estudiante **LUIS ALBERTO LUNA MIER** con No. de matrícula **200907999** de la carrera de **DERECHO**, quien realizo la tesis titulada: **"ANÁLISIS AL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD"**; me permito comunicar que ha sido revisado el contenido y la forma del trabajo por lo que no tengo inconveniente en emitir mi:

VOTO APROBATORIO

En virtud de que el trabajo indicado satisface todos los requisitos, por lo cual, solicito a usted se autorice al interesado para que continúe con su trámite de titulación.

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente



DR. MARCOS GUTIÉRREZ AYALA
SECRETARIO ACADEMICO

H. Puebla de Z., a 28 de FEBRERO de 2018



BUAP

OF. CTE 673/2017
Asesor metodológico Tesis
DERECHO



MTRO. EDER VAZQUEZ ESPINOSA
CATEDRATICO DE LA FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS SOCIALES DE LA BENEMERITA
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA.
PRESENTE:

Por este conducto hago de su conocimiento que se le ha designado como asesor metodológico del (la) pasante:

LUNA MIER LUIS ALBERTO

Con el fin de que se le (s) oriente y asesore en la elaboración de su tesis profesional:

"ANALISIS AL REGIMEN DE INCORPORACION FISCAL AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD"

Así mismo, hago de su conocimiento que la tésista deberá cumplir su investigación en un periodo de tres meses, y de un año como máximo. Es obligatorio entregar cada mes su avance de investigación firmado por su asesor. El voto aprobatorio avalara la forma y contenido de la tesis. De no cumplir con este requisito será cancelado su proyecto todo esto con el fin de autorizar la impresión y publicación de la misma.

DR. ROBERTO SANTACRUZ FERNANDEZ
DIRECTOR

ATENTAMENTE
"PENSAR BIEN PARA VIVIR MEJOR"
H. PUEBLA DE ZARAGOZA A LOS 08 DE JUNIO DE 2017



MTRA. MARIA PAULA CATALINA MEDELLIN SANCHEZ
COORD. DE TITULACIÓN Y EGRESO

C.c.p. ARCHIVO
M.MPCMS/itmgc

Facultad
de Derecho
y Ciencias Sociales

Av. San Claudio y 22 sur, Ciudad
Universitaria, Col. San Manuel,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 7725

BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

DR. LUIS OCHOA BILBAO
DIRECTOR DE LA FACULTAD DE
DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
P R E S E N T E

C. At'n Coordinación de Titulación y Egreso

Por medio del presente como Asesor Metodológico designado del estudiante **LUIS ALBERTO LUNA MIER** con No. de matrícula **200907999** de la carrera de **DERECHO**, quien realizo la tesis titulada: "**ANÁLISIS AL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD**"; me permito comunicar que ha sido revisado el contenido y la forma del trabajo por lo que no tengo inconveniente en emitir mi:

VOTO APROBATORIO

En virtud de que el trabajo indicado satisface todos los requisitos, por lo cual, solicito a usted se autorice al interesado para que continúe con su trámite de titulación.

Sin otro particular, quedo de usted.

Atentamente



LIC. EDER VASQUEZ ESPINOSA

H. Puebla de Z., a 28 de FEBRERO de 2018



BUAP

OF. CTE 326/2018
JURADO DE EXAMEN
Tesis
DERECHO

MTRA. MARIA ELENA RUIZ VELASCO
DIRECTORA DE ADMINISTRACION ESCOLAR
DE LA BUAP.
PRESENTE:

Por este conducto hago de su conocimiento que se ha designado como jurado de examen profesional del pasante en DERECHO:

LUIS ALBERTO LUNA MIER

A los siguientes catedráticos:

PRESIDENTE: DR. MARCCOS GUTIERREZ AYALA.
SECRETARIO: MTRO. EDER VAZQUEZ ESPINOSA.
VOCAL: DR. HIGINIO PERÉZ PERÉZ.

Mismo que se realizará el **09 de ABRIL** del año en curso a las **10:00** horas en las aulas de exámenes profesionales de esta institución.

DR. LUIS OCHOA BILBAO
DIRECTOR

ATENTAMENTE
"PENSAR BIEN PARA VIVIR MEJOR"
H. PUEBLA DE 7 A 02 DE ABRIL DE 2018.



MTRA. MARIA PAULA CATALINA MEDELLIN SANCHEZ
COORD. DE TITULACIÓN Y EGRESO

C.c.p. ARCHIVO
M.MPCM/MMS

Facultad
de Derecho
y Ciencias Sociales

Av. San Claudio y 22 sur, Ciudad
Universitaria, Col. San Manuel,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 7725



BUAP

OF. CTE 332/2018
Orden de Impresión
DERECHO

DR. LUIS OCHOA BILBAO
DIRECTOR DE LA FACULTAD DE DERECHO
Y CIENCIAS SOCIALES DE LA BENEMÉRITA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA.
PRESENTE:

En atención al voto aprobatorio emitido por el C.

DR. MARCOS GUTIERREZ AYALA

Respecto del contenido de la tesis profesional presentada por el (a) pasante:

LUNA MIER LUIS ALBERTO

TITULADA: "ANÁLISIS AL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL AMPARO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD".

Esta coordinación a mi cargo autoriza la impresión y la publicación de la misma, en virtud de reunir los requisitos básicos de un trabajo de investigación.

ATENTAMENTE
"PENSAR BIEN PARA VIVIR MEJOR"
H. PUEBLA DE Z., A 02 DE ABRIL DE 2018.

MTRA. MARIA PAULA CATALINA MEDELLIN SANCHEZ
COORD. DE TITULACIÓN Y EGRESO

C.c.p. ARCHIVO
M.MPCM/MMS

Facultad
de Derecho
y Ciencias Sociales

Av. San Claudio y 22 sur, Ciudad
Universitaria, Col. San Manuel,
Puebla, Pue. C.P. 72570
01 (222) 229 55 00 Ext. 7725



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LICENCIATURA EN DERECHO

**“ANÁLISIS AL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL AL AMPARO DEL
PRINCIPIO DE EQUIDAD”**

TESIS PRESENTADA PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIATURA EN DERECHO

PRESENTA:

LUIS ALBERTO LUNA MIER

200907999

ASESOR DE LA TESIS:

DR. MARCOS GUTIERREZ AYALA

PUEBLA. PUE ABRIL 2018

AGRADECIMIENTOS

A MI MADRE

No existen palabras suficientes para darte las gracias por el mejor regalo que me pudiste dar que es la vida, gracias a tus enseñanzas y a tu amor hemos podido lograr esta meta; te quiero mucho, gracias por creer siempre en mí.

A MI PADRE

Te agradezco por ser mi padre por tus cuidados, tu cariño y sobre todo la paciencia que me tuviste para ver realizado este logro no existe mayor ejemplo de lo que debe ser un gran hombre, aquel que cuida de su familia, honesto, trabajador y sobre todo un buen padre.

A MI FAMILIA

A mi tías, primas y primos les agradezco todo el apoyo que siempre me han dado y en sus palabras para concluir este trabajo.

A MIS HERMANAS

Vero y Elizabeth la vida sin ustedes seria muy aburrida y vacía, ustedes han llenado mi vida con mucha alegría y luz; este trabajo es muestra de lo que deben superar, siempre busquen la grandeza.

A MI BITA †

Me hubiera gustado que pudieras ver en lo que me eh convertido, muchas de tus enseñanzas aun las recuerdo, tú también me forjaste, espero que este trabajo sobre pase todos mis errores que ves desde arriba.

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	11
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.....	14
Régimen de Pequeños Contribuyentes.....	15
Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales	16
Exposición de Motivos	17
MARCO LEGAL.....	19
PRINCIPIOS FISCALES	25
Principios Fiscales Doctrinales.....	26
PRINCIPIO DE JUSTICIA.	26
PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.	29
PRINCIPIO DE COMODIDAD.	30
PRINCIPIO DE ECONOMÍA.	32
Principios Constitucionales	33
PRINCIPIO DE GENERALIDAD.	33
PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	33
PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.	35
PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.	36
PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	37
CONTRIBUCIONES.....	39
Definición de Contribución	40
Elementos de las Contribuciones.....	40
Extinción de la Obligación Fiscal.....	43
Clasificación de las Contribuciones.....	48
Clasificación de los Impuestos	51
RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL	53
PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.....	69
Estudio de la Violación del Principio de Equidad por parte del RIF	71
CONCLUSION	77
BIBLIOGRAFIA.....	79
LEGISGRAFÍA.....	82

INTRODUCCIÓN

Han pasado cuatro años desde que se eliminó el Régimen de Pequeños contribuyentes (REPECO) y entro en su lugar el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), durante ese tiempo, los estudios sobre el tema se enfocan en el aspecto contable, es decir, explican la diferencia entre ambos regímenes en cuanto a cómo deben cumplir sus obligaciones fiscales, la manera en que el contribuyente debe usar la plataforma "Mis Cuentas" para registrar sus ingresos, emitir facturas, presentar sus declaraciones bimestrales y las ventajas o desventajas que se pueden presentar al contribuyente que se regule por el RIF; y parafraseando el comentario del Lic. Marcos Gutierrez Ayala en una de sus clases de Derecho Fiscal, "si bien es cierto un contador por su conocimiento puede calcular el impuesto, realizar una declaración e incluso cumplir con las obligaciones fiscales, todo esto debe ser básico en un abogado porque al final, lo anterior se encuentra plasmado en la ley y solo un abogado sabe cómo interpretar y aplicar la ley". Es por ello que me di a la tarea de realizar un trabajo de investigación desde un enfoque jurídico el cual tiene por objeto conocer los elementos que lo componen y demostrar que su creación viola uno de los principios fiscales consagrados en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, por ese motivo, se le ha puesto por título "Análisis al Régimen de Incorporación Fiscal al Amparo del Principio de Equidad".

Nuestro problema se genera a partir de la Reforma Hacendaria en el cual a través de un estudio correlacionado con el informe emitido en 2011 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), demuestra una baja recaudación tributaria en nuestro país donde el cobro del ISR no alcanza el promedio de la OCDE que es del 12 por ciento que representa el PIB; una de las causas por la que la recaudación del ISR era bajo se debía al REPECO ya que este régimen carecía de elementos necesarios para que el estado pudiera exigir la contribución al contribuyente.

A partir de los problemas financieros se realiza la reforma con el fin de mejorar la economía del país, dentro de esta, se encuentra la iniciativa para la implementación del RIF con el fin de mejorar la recaudación del ISR, el legislador establece tres motivos por los que debe aplicarse dicho régimen, el primero es atraer a los ciudadanos informales para aumentar los ingresos al estado, esto a través de los beneficios que se otorgan, en segundo lugar se busca facilitar el cumplimiento de la contribución y la tercera razón es preparar al contribuyente para que transite a un régimen con mayores obligaciones fiscales y no quede estancado como en el REPECO.

La presente tesis encuentra su justificación en la falta de información sobre el tema desde un punto de vista legal, un ejemplo claro es la transición que debe hacer el contribuyente al sistema de actividades empresariales y servicios profesionales, en este cambio, pocos son los estudios que le dedican un par de párrafos a sus trabajos para explicar las diferencias que tienen el RIF y este último en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales. De igual forma se encuentran aquellos que obtienen ingresos por salarios, arrendamiento o por intereses, estos sujetos desde noviembre de 2015 si obtienen estos ingresos a parte de los que regula el RIF pueden tributar bajo este régimen y enterar el impuesto de esos ingresos bajo esta modalidad, lo cual representa una desventaja para aquellos que solo tienen ingresos por salarios o que en su caso optaron desde un inicio inscribirse en el esquema de actividades empresariales y servicios profesionales.

En nuestra hipótesis se contempla que el régimen para incorporar a los contribuyentes a una vida fiscal en especial a aquellos que se encuentran en la informalidad, viola el principio de equidad al ser un mecanismo de tributación optativo y que regula los mismos supuestos contemplados en el artículo 100 que corresponde al régimen general. Es por esa razón que el objetivo general de este trabajo es demostrar que el RIF vulnera el principio de equidad tributaria plasmado en el artículo 31 fracción IV de la carta magna, al dar un trato desigual a iguales.

Para lograr nuestro objetivo general y comprobar la transgresión al principio de equidad por parte del régimen para los contribuyentes que se incorporan a la vida fiscal, debemos comprender que es el principio de equidad tributaria y cuál es su alcance, analizar cuáles son los elementos que componen al RIF y al sistema de personas físicas con actividad empresarial y servicio profesional, comparar estos dos modelos de tributación usando el conocimiento obtenido del principio de equidad. Es por ello, que para el presente trabajo usaremos el método deductivo y analítico.

El estudio se encuentra dividido en seis capítulos, siendo el primero para los antecedentes históricos que hablan de las causas que llevaron a la eliminación del REPECO y el régimen intermedio, y la aplicación del RIF; nuestro segundo capítulo habla de la constitucionalidad de la creación del régimen y de los principios fiscales que se encuentran en la CPEUM; el capítulo tercero explica que son los principios y cuáles son los principios fiscales contemplados por la doctrina y la constitución; en el cuarto capítulo se dan definiciones para conocer que es una contribución, los distintos tipos de contribución que se manejan y sus elementos; en capítulo quinto analizamos y clasificamos los artículos 111 al 113 de la LISR que comprenden al RIF, conforme al capítulo anterior para conocer sus elementos y en nuestro sexto y último capítulo se describe cual es el principio de equidad fiscal, lo que protege y es aquí donde estudiamos la violación de la máxima por parte del régimen.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RÉGIMEN DE
INCORPORACIÓN FISCAL

Régimen de Pequeños Contribuyentes

En las reformas aplicables a la LISR en 1998, desaparece el artículo 115 del Capítulo VI del Título IV, correspondiente al Régimen de Contribuyentes Menores, el Régimen de Recaudación y es modificado el Régimen Simplificado de las Personas Físicas existiendo exclusivamente para las actividades agropecuarias y de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; esta modificación fue para dar paso a un régimen fiscal claro y sencillo para el tributante con el fin de que cumpla sus obligaciones fiscales, el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO) fue un régimen optativo, esto significa que el contribuyente podía decidir si aceptaba cumplir con las obligaciones impuestas por este sistema de tributación o no; este método era para las personas físicas que tuvieran ingresos por actividades empresariales, enajenación de bienes o prestación de servicios al público en general; las actividades consideradas como empresariales pueden ser comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícolas; y la prestación de servicios son aquellos que no requieren título profesional para su realización como plomería, chofer o carpintería; el monto límite para poder tributar bajo esta modalidad era de dos millones de pesos; si el contribuyente no reuniera los requisitos tendría que tributar bajo el Régimen de Contribuyentes Mayores.

La baja carga tributaria del REPECO creó un estado de confort fiscal el cual fue aprovechado por los contribuyentes para enterar el impuesto en menor cantidad o evadir totalmente la obligación fiscal; este abuso se debía al exentar al contribuyente de entregar comprobantes en operaciones menores de cien pesos, lo cual facilitaba la declarar un ingreso menor al real, permitía pagar una cuota fija al Estado o podía aplicarse al ingreso una disminución equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del tributante, a la base se le disminuye una tasa del 2% y el resultado es el impuesto a pagar.

Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales

Aquellos contribuyentes que no reunieran los requisitos del REPECO o sus ingresos excedieran los \$2'000,000.00 debían regularse bajo el régimen general a las actividades empresariales donde sus obligaciones eran similares a las de una persona moral, esto crea un inconveniente a las personas físicas al tributar ya que su capacidad administrativa era menor; por ello en el año 2002 entra una “nueva” LISR considerando un método de tributación llamado “Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales”.

En este régimen fiscal podrían tributar las personas físicas que sus ingresos provengan únicamente de las actividades empresariales y no excedan el monto de cuatro millones de pesos; al igual que el REPECO, facilitaría el cumplimiento de sus obligaciones fiscales al exigir un libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones (contabilidad simplificada), exentando a los contribuyentes de no tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas de registro fiscal si sus ingresos no superan el \$1'750,000.00 y realizar pagos mensuales ante la Entidad Federativa del contribuyente el cual se podía acreditar contra el pago provisional determinado del ISR. Para determinar el pago provisional se debía restar a los ingresos percibidos, las deducciones autorizadas del mismo periodo, el PTU y las Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (en su caso); al resultado se le aplicaría la reducción del límite inferior de la tarifa, la tasa aplicable y se le sumaría la cuota fija dando el ISR del periodo.

A este resultado se le disminuirían los pagos provisionales del ejercicio efectuado con anterioridad, el pago mensual realizado a la Entidad Federativa y el ISR retenido por intereses siendo el resultado el ISR a pagar del mes correspondiente.

Exposición de Motivos

El 1 de Enero del 2014 entra en vigor una nueva LISR en ella se implementa un nuevo régimen para regular a las personas físicas con actividades empresariales y servicios no profesionales el RIF, anteriormente lo regulaba el REPECO y el Régimen Intermedio de las Personas (Régimen intermedio).

Este cambio se genera a partir de la Reforma Hacendaria en el cual a través de un estudio correlacionado con el informe emitido en 2011 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), donde México ocupa el antepenúltimo lugar de los países de América Latina por el bajo nivel del gasto público, en nuestro país este gasto representa el 18.8 por ciento de nuestro Producto Interno Bruto (PIB) cuando la OCDE considera que debería oscilar entre el 27.1 y el 46.5 por ciento; esto se ve afectado por la baja recaudación tributaria en nuestro país donde el cobro del ISR no alcanza el promedio de la OCDE que es del 12 por ciento que representa el PIB; una de las causas por las que la recaudación del ISR era bajo, se debía al REPECO, este régimen no obligaba al contribuyente de llevar una contabilidad de sus movimiento, por lo cual la autoridad fiscal carecía de elementos para realizar una comprobación fiscal, esto genero que muchos contribuyentes evadieran o eludieran el pago del impuesto, lo que llevo a una evasión del 96% en 2010 incluso cuando sus ingresos eran superiores al límite permitido.

Dentro de la iniciativa de decreto por la que se expide la nueva LISR que anteriormente señalamos expone tres motivos para la implementar el RIF la primera causa es la informalidad un sujeto informal en materia fiscal es aquel que evita el pago del impuesto este o no registrado ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), por ello el régimen otorga beneficios y cambia la forma en que debe tributar el contribuyente; en el REPECO no existía la comprobación fiscal esto le permitía al contribuyente cometer

faltas para no cumplir con sus obligaciones fiscales en base a eso surge el segundo motivo que es facilitar el cumplimiento de la contribución dentro de sus obligaciones señala al contribuyente llevar su contabilidad de manera electrónica y la tercera razón es preparar al contribuyente para transitar al régimen general toda vez que el RIF enseña a cumplir con sus obligaciones fiscales y los beneficios le ayuden a crecer económicamente para alcanzar una estabilidad fiscal la cual le permita seguir cumpliendo con sus obligaciones de manera interrumpida.

Al generarse el cambio de regímenes, el SAT dentro de su padrón de contribuyentes a diciembre de 2013 registraba 3,886,294 millones regulados por el REPECO, 2,132,940 millones en el Régimen Intermedio y 2,928,604 millones inscritos al Régimen general; los contribuyentes registrados en el REPECO pasarían directamente al RIF, aquellos regulados por el régimen intermedio podrían inscribirse al de incorporación siempre y cuando sus ingresos no rebasaran el límite de dos millones de pesos por lo tanto el padrón en enero de 2014 registro 3,369,010 millones de contribuyentes inscritos al RIF y 4,638,314 millones dentro del régimen general.

MARCO LEGAL

Jerarquía de las Leyes

Antes de pasar a la constitucionalidad de nuestro tema primero debemos comprender por qué una ley no puede ser contraria a la carta magna, esto se debe a la jerarquía de las leyes; posteriormente de que se origina el Estado Mexicano surge un orden jurídico básico el cual comprende su fundación, la soberanía de su nación, su derecho fundamental, el poder público, la organización de los órganos originarios y sus fines; dicha norma es la CPEUM. Cuando hablamos del derecho fundamental nos referimos al Sistema Jurídico Mexicano la clasificación de este sistema se encuentra en el artículo 133 de la carta magna donde establece lo siguiente:

Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

El anterior precepto establece como Ley Suprema a la CPEUM, las leyes emanadas por el Congreso de la Unión y los tratados internacionales que serán aplicables en toda la República Mexicana, a su vez explica que ninguna ley estatal podrá estar por encima de la Ley Suprema, es decir, si una actividad está permitida por una ley en el Estado de Puebla pero la CPEUM la prohíbe dentro sus preceptos, dicha actividad sería inconstitucional, es aquí donde puede apreciar la jerarquía que anteriormente señalamos; cómo podemos observar son varias las normas que son consideradas como Ley Suprema, lo que nos lleva a pensar que si un hecho o acto jurídico regulado

por un tratado internacional pero, es considerado un acto ilegal para una ley emanada del Congreso (ley federal), ¿Cuál norma debería ser acatada, el tratado internacional o la ley federal? La SCJN a través de la siguiente tesis aislada resuelve lo siguiente:

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. A partir de la interpretación del precepto citado, si aceptamos que las Leyes del Congreso de la Unión a las que aquél se refiere corresponden, no a las leyes federales sino a aquellas que inciden en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano y cuya emisión deriva de cláusulas constitucionales que constriñen al legislador para dictarlas, el principio de "supremacía constitucional" implícito en el texto del artículo en cita claramente se traduce en que la Constitución General de la República, las leyes generales del Congreso de la Unión y los tratados internacionales que estén de acuerdo con ella, constituyen la "Ley Suprema de la Unión", esto es, conforman un orden jurídico superior, de carácter nacional, en el cual la Constitución se ubica en la cúspide y, por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales ¹

Entonces nuestra jerarquía queda de la siguiente forma, la CPEUM es la base de nuestro ordenamiento jurídico mexicano siendo la norma más importante, posteriormente se encuentran los tratados internacionales que tendrán el mismo peso jurídico que la carta magna pero si existe contradicción entre estas debe prevalecer la carta magna al último las leyes generales.

¹ Tesis P. VIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 6.

Constitucionalidad

Toda norma de nuestro Marco Jurídico Mexicano debe ser conforme a las disposiciones contempladas en la CPEUM esto da certeza y seguridad jurídica a los ciudadanos al no ser violados sus derechos; el fundamento constitucional que da origen a cualquier ley perteneciente a la legislación fiscal, como lo es la LISR, parte del artículo 31 fracción IV de la carta magna que establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

...

...

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

En el primer párrafo del artículo constitucional se usa el término “obligaciones”, la obligación en materia jurídica es la relación jurídica que nace por el acuerdo entre dos sujetos, el acreedor es aquel que exige al deudor el cumplimiento de la acción pactada, las obligaciones a las que se pueden sujetar pueden ser de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar o permitir; en el derecho tributario el acreedor es el Estado a través del Servicio de Administración Tributaria, el sujeto deudor es el contribuyente que conforme a las leyes tributarias está obligado a dar el pago de la contribución.

Por su redacción al inicio del precepto constitucional se entiende que, las imposiciones establecidas en el artículo 31 de la carta magna serán exigibles únicamente a los

mexicanos esto podría considerarse como, en relación a la fracción IV, exentar a los extranjeros a realizar contribuciones; sin embargo esa suposición es incorrecta, aunque no exista un artículo constitucional que en su letra exprese de manera exacta el cumplimiento de esta obligación por parte de un extranjero intervienen otros preceptos como el primero, cuarto y trigésimo tercero de la carta magna, que a través de su interpretación generan la relación jurídica entre los extranjeros y el estado; y a nivel internacional, los extranjeros están obligados a realizar contribuciones como lo expone el artículo 4 del Tratado de la Habana sobre la condición jurídica del Extranjero el cual firmo México en 1928.

La contribución como la define Sánchez Gómez (2011) “Son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de Derecho Público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas” (p. 257), lo único a omitir de esta definición, es la aportación en especie, ya que, como anteriormente lo señalamos esta obligación solo puede cumplirse de manera pecuniaria; dentro del derecho mexicano, existen distintos tipos de contribuciones que estudiaremos más adelante.

Al inicio de la fracción IV dice “Contribuir para los gastos públicos”, anteriormente señalamos que la contribución es una aportación en dinero por un ciudadano al Estado pero, ¿Qué son los gastos públicos?, el Diccionario Jurídico Mexicano (1983), lo define como:

“El gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia —pensiones, jubilaciones, subsidios—” (p. 282).

Lo anterior podría entenderse como el “el bien común” que busca la sociedad. Siguiendo el estudio de dicha fracción IV, se puede observar que dichas aportaciones, además de ser impuestas y exigidas por la federación, como lo establece el artículo 73, fracción VII de la CPEUM, también estarán facultados para hacerlo los estados, los municipios y la Ciudad de México; esto se debe a que son entes jurídicos como lo establece el Título Quinto artículo 115 de nuestra carta magna; un ejemplo claro es el ISR, exigido por la Federación, aplicado a nivel nacional y por otro lado, el impuesto predial fundamentado en el artículo sexto de la Ley de Hacienda del Estado Libre y Soberano de Puebla, aplicable únicamente al municipio de Puebla.

Por último, la constitución exige que dichas contribuciones sean proporcionales y equitativas conforme dicte la ley, ambos elementos son conocidos como principios fiscales los cuales abordaremos a continuación ya que son parte de nuestro tema central.

PRINCIPIOS FISCALES

Principios Fiscales Doctrinales

La palabra principio viene del latín *prīncipiū* y significa base, fundamento u origen; en este término lo definen como “norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales”.

Los principios económicos aplicables al derecho fiscal, son propuestos en 1776 por el economista Adam Smith en su obra “Una Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones”; estas cuatro “máximas” que se convirtieron en pilares de la doctrina jurídica fiscal; el principio de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía, han influido en diversos sistemas jurídicos, un ejemplo claro, es el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Adam Smith plantea que los impuestos pueden ser justos en virtud de que exista una proporción entre la aportación para el sostenimiento del Gobierno y los ingresos del ciudadano, adquiridos bajo la protección del Estado; el cumplimiento o abstención de dicho principio promueve la equidad o inequidad de los impuestos.

Distintos estudiosos del derecho fiscal, a esta máxima la han denominado como principio de igualdad, de proporcionalidad o, como en este caso, principio de justicia; la teoría de John Stuart Mill llevo a nombrar al primer canon de Smith principio de igualdad, según el cual, si el Estado no crea ninguna diferencia entre los ciudadanos en relación a cualquier solicitud, podrá exigirles de la misma forma dichas contribuciones;

sin embargo, mientras analiza esta suposición llega a la conclusión de que, no es posible aplicar de igual forma el mismo impuesto, esto se debe a la capacidad contributiva de cada ciudadano ya que, la carga será más pesada a los ciudadanos de menores ingresos; para el tratadista Arrijo Vizcaíno (2001) este principio es de proporcionalidad en razón de que las contribuciones deben ser de manera cualitativa, es decir los impuestos deben aplicar tarifas progresivas de esta forma “el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos” (p.212).

Aunque las teorías de los tratadistas antes mencionados han sido ejemplares, me encuentro parcialmente en desacuerdo con ellos, sus análisis expusieron los elementos que componen a esta primera máxima de Smith y evidenciaron la forma en que deben aplicarse, sin embargo, considero un error por parte de ellos, al señalar dichos elementos como el fin principal de la máxima.

Ahora bien, que yo sepa, ningún jurista se empeñó en explicar porque entender, a este canon, como el principio de justicia; esta investigación coincide en nombrarlo de esa forma, salvo que, para sustentar ese nombre, nos apoyaremos con la Teoría de la Justicia del filósofo John Rawls; toda vez que, encaja el principio de Smith con la justicia de Rawls, el economista crea la relación jurídica tributaria entre los ciudadanos y Estado, al considerar como una obligación del ciudadano, el contribuir para el sostenimiento del Estado, esto coincide con el primer principio de la justicia de Rawls, sin embargo, Smith establece una excepción al usar la frase “...,en cuanto sea posible,...” , él sabía que si bien es cierto el Estado necesitaba liquides económica para funcionar, de igual forma, el ciudadano necesitaba un ingreso para existir, por ello usa esa frase con el fin de que solamente los ciudadanos que tuvieran la capacidad económica, lo que actualmente se conoce como capacidad contributiva, debían cumplir con dicha obligación.

La proporcionalidad que A. Smith exige de un impuesto, encuadra con el segundo principio de justicia del filósofo, esto tiene semejanza con lo que explicamos hace unos momentos, aunque existan ciudadanos que tengan la posibilidad de contribuir, no quiere decir, que puedan hacerlo de igual medida ya que sus ingresos varían unos de otros, por ello, un impuesto será justo al exigir una cantidad proporcional al ingreso del ciudadano a través de tarifas progresivas, como lo expone Arrijo Vizcaíno.

De igual forma que los demás, con esto nos referimos, a que no son diferentes los ingresos de un hombre que repara calzado a uno que se dedica a la venta de ganado; el principio de justicia prevé estos supuestos y como lo plasma el economista a contribución será, "... en proporción a los ingresos..."; por último, para que no se rompa esta justicia y se cree una desigualdad al permitir una contribución proporcional deben aplicarse tarifas progresivas.

De las opiniones de los juristas, de este principio se desprenden dos máximas que se aplican actualmente el de generalidad y uniformidad, por el momento solo definiremos de manera breve el primero ya que más adelante ahondaremos en él.

El principio de generalidad para Rodríguez Lobato (2014) es:

Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva (...) (p.63).

Y retomando a Rodríguez Lobato (2014) sostiene que el principio de uniformidad es:

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponda pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a los iguales y desigual a situaciones desiguales (p.64).

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

El segundo canon de Smith (1958) dice:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona (p.727).

González Galindo (2014) comenta que “La razón de esta máxima fue contrarrestar la conducta injusta y prepotente de los monarcas de establecer tributos arbitrariamente (...)” (p.62); podemos observar que A.Smith usa el término “cierto”, el Diccionario de la Real Academia Española define esta palabra como “Conocido como verdadero, seguro, indubitable.”; entonces, ¿De qué modo el monarca garantizaría la implementación de un impuesto compuesto de aquellos elementos?, la solución para aquella época sería a

través de un documento expedido por él, solo así, existiría la certeza para el contribuyente; por ello de este canon surge el actual principio de legalidad, donde los impuestos establecidos deben encontrarse plasmados por una ley fiscal para ser exigibles por la autoridad fiscal.

De este primer párrafo, surge el actual principio de legalidad, donde los impuestos establecidos se encuentran plasmados en una ley fiscal por aquellos (Congreso) que tienen la facultad de imponer contribuciones y que, su modificación, está libre de arbitrariedades al estar obligados a realizar un proceso legislativo para su modificación, lo cual protege al contribuyente de, como lo señala Smith, estar sujeto a la férula del recaudador.

Los elementos posteriores que señala A. Smith, han evolucionado y son conocidos como los elementos esenciales de los impuestos: sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable y fecha o época de pago.

PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él.

La comodidad de pago no solo debe entenderse él cuando y como debe realizarse el pago, también, el donde debe acudir el contribuyente para enterar el impuesto; el primero de estos tres elementos, se refiere a los plazos y fechas que se fijan en la ley para que el contribuyente pague el impuesto, como ejemplo podemos remitirnos al régimen general a las actividades empresariales, que estudiamos capítulos anteriores, el cual, los contribuyentes tenían que realizar un pago mensual en el estado en que residieran; la forma actual para enterar la aportación es a través de una declaración fiscal donde realiza una operación que consiste en reducir de sus ingresos los gastos deducibles y a este resultado se le aplican las cuotas, tasas y tarifas que correspondan para determinar el impuesto a pagar; por último, Arrijo Vizcaíno (2001), señala lo siguiente:

(...) el entero de los tributos debía efectuarse en las llamadas Oficinas Federales de Hacienda, que son las agencias recaudadoras, debidamente autorizadas, del Fisco Federal. Desgraciadamente se instalaron en lugares sórdidos y oscuros edificios de difícil acceso y de siniestro aspecto. (...) De tal manera, que ir a pagar los impuestos a esa clase de sitios resultaba por lo regular un verdadero suplicio, (...) (p.222).

Así como posteriormente lo señala y hasta la fecha, un contribuyente puede realizar el pago en una Institución Bancaria para facilitar la aportación.

PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

El cuarto y último principio del economista inicia de la siguiente forma, “Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.”

El fin de los impuestos es generar entradas al Estado para satisfacer las necesidades colectivas como son los servicios públicos pero, si de los ingresos obtenidos, este ente jurídico tiene que gastar una gran cantidad monetaria para recaudar dichos impuestos, no podrá cumplir con su objetivo; por ello la finalidad de la máxima de economía es advertirle al Estado de las cuatro causas que podrían convertir a un impuesto antieconómico; primero, necesitar un gran número de funcionarios encargados de la recolección del impuesto, en razón de la exigencia del impuesto, lo cual, exige desembolsar una fuerte cantidad en virtud de salarios; segundo, la implementación de un impuesto que dañe a la industria afectando la capacidad de las mismas, para generar empleos.

Tercero, la evasión fiscal, esta se genera cuando se aplica un impuesto excesivo a los contribuyentes, obligándolos a incurrir en delitos fiscales, incluso A. Smith (1958) señala “La ley contrariamente a los principios de justicia, suscita primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, (p. 728)” y por último, las repetidas visitas y fiscalizaciones por los recaudadores, lo que provoca la molestia del contribuyente.

Principios Constitucionales

PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Profundizando en lo que anteriormente definimos de este principio, la SCJN en la tesis aislada titulada GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO², sostiene que su aplicación no debe discriminar conforme a los criterios establecidos en el artículo primero, último párrafo de la Carta magna, la finalidad de este, es lograr la igualdad en la imposición de las contribuciones, sin embargo, existen dos sentidos de nuestro principio, afirmativo y positivo, el primero se refiere a que todos deben contribuir siempre y cuando las normas tributarias señalen los hechos que generan la obligación tributaria y las posibles excepciones de enterar la aportación; en sentido negativo prohíbe que aquellos que tengan la suficiente capacidad contributiva se les concedan privilegios que los exenten de contribuir, a menos que exista una razón justificada para otorgar dicho beneficio.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La Enciclopedia Jurídica Mexicana define este principio de la siguiente manera.

El “principio de legalidad” establece que todo acto de los órganos del Estado deben encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener su apoyo escrito en una norma legal (...) (p. 774). (970-07-4677-1) (tomo v)

² Tesis 1ª. IX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 552.

Sobre este tema Sánchez Gómez (2011) expone:

Representa la regla del juego de todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que tienen encomendadas debe ser debidamente fundadas y motivadas para darles seguridad jurídica a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues es hilo conductor de la vida jurídica de México(...) (p. 151-152).

La siguiente tesis de la SCJN sostiene lo siguiente:

IMPUESTO, PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL.- Examinando atentamente el principio de legalidad establecido en el artículo 31 constitucional, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia administrativa y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del poder que, conforme a la Constitución, está encargado de la función legislativa, sino fundamentalmente en los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, siendo consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede al arbitrio de las autoridades exactoras. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en el impuesto, la imprevisibilidad en las cargas tributarias, y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, son inconstitucionales, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificar un impuesto.³

³ Tesis 1289, Apéndice 2000, t. I, Const., P.R. SCJN, p. 910.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Sobre este principio Carrasco Iriarte (2007) dice que:

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente a que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de sus obligaciones que les corresponde en su calidad de contribuyentes (p.82).

La primera sala de la Suprema Corte de Justicia en la jurisprudencia intitulada **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE**⁴, sostiene que a través de la seguridad jurídica los ciudadanos no se encuentren en un estado de incertidumbre jurídica, es decir, que el gobernado no solo tenga certeza de los actos de autoridad conforme dicten las leyes sino también, el mismo ordenamiento le provea de mecanismos de defensa contra cualquier arbitrariedad y abuso por parte de la autoridad.

⁴ Tesis 1ª./J. 139/2012 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, l XVI, enero de 2013, p. 437.

PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

Al analizar el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, señalamos que el gasto público son las erogaciones del estado para satisfacer las necesidades de la población y su funcionamiento; este principio busca que las contribuciones sean destinadas para satisfacer el gasto público.

Sobre este principio Venegas Álvarez (2010) se expresa de la siguiente forma,

De tal suerte este principio, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, puesto que el gasto público debe enfocarse fundamentalmente a beneficiar a la colectividad.

Cuando el establecimiento de las contribuciones tiene como objetivo fundamental la recaudación para cubrir el gasto público, se dice que dichas contribuciones, tiene fines fiscales.

Adicionalmente, la creación de contribuciones puede tener un fin distinto, como por ejemplo, proteger el medio ambiente, estimular o desestimular actividades, la tutela de la salud, etc. En estos casos las contribuciones tienen un fin extrafiscal. (p. 60).

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

El principio de proporcionalidad, así como el de equidad se observan por primera vez en el artículo 36 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana de 1856, posteriormente el 5 de febrero de 1857 se promulga dicha constitución y los principios son reubicados al artículo 31 fracción segunda quedando el precepto de la siguiente manera:

Es obligación de los mexicanos: (...) II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El Congreso Constituyente de 1917 consideraba que la Constitución de 1857 estaba impregnada de romanticismo por ello la nueva constitución debía establecer una relación más clara entre los gobernados y el Estado. (p. 86)

Es por esa razón que se promulga una nueva constitución en 1917 la cual, aunque se considero una innovación para su época, retomo muchos artículos de la carta magna anterior entre ellos el texto del artículo 31 fracción II; el Congreso Constituyente determina conservar el texto sin realizar ninguna reforma con excepción de que ahora sería el artículo 31 fracción IV como se redacta de la siguiente forma:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...)

IV. Contribuir a Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Más adelante el 25 de octubre de 1993 se reforma la fracción IV y se agrega el Distrito Federal, nuevamente se reforma la fracción el 29 de Enero de 2016 quedando dicho precepto como el texto estudiado en el capítulo de Constitucionalidad.

Este principio es el encargado de vigilar que los sujetos pasivos del tributo aporten al gasto público, conforme a su capacidad contributiva; la medida en que deban contribuir será establecida en base de su capacidad económica (ingresos, utilidades o rendimientos) así, los contribuyentes con ingresos elevados pagaran una carga más alta que aquellos tributantes con ingresos reducidos.

La proporcionalidad tributaria existe en el momento en que el sujeto pasivo de la relación tributaria, aporta una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos al gasto público; para determinar la medida de su contribución, se debe conocer la capacidad contributiva del sujeto, la cual a través del objeto señalado por el hecho imponible se evalúa la capacidad del sujeto para contribuir resultando en una base gravable, a dicha base se le aplicara una tarifa progresiva y de esta forma los contribuyentes con ingresos elevados pagaran una carga más alta que aquellos tributantes con ingresos reducidos.

Para Álvarez Alcalá (2012), la tarifa progresiva a la que hacemos mención es aquella que aumenta al mismo tiempo que la base gravable, esta tarifa se compone de una tabla de rangos, de una cuota fija y una tasa la cual debe aplicarse sobre un excedente del límite inferior (p. 14).

CONTRIBUCIONES

Definición de Contribución

En capítulos anteriores, señalamos que las contribuciones son aportaciones económicas que realizan los ciudadanos para solventar el gasto público del Estado; en este capítulo vamos a explicar los elementos esenciales que componen a las contribuciones y la clasificación jurídica de las mismas.

Elementos de las Contribuciones

La mayoría de los tratadistas consideran a: los sujetos, hecho generador, base gravable, tasa o tarifa y extinción de pago, que debe contener cualquier contribución.

SUJETOS

Sobre este elemento Delgadillo Gutiérrez (1995) dice "... como en toda relación de derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos (p. 111)".

Como lo menciona Venegas Álvarez (2010) "El sujeto activo de la relación tributaria principal es a quien la ley confiere el derecho a percibir el monto de las contribuciones (p.102)", como lo contempla el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna la Federación, la Ciudad de México, los estados y municipios son los únicos con facultades de imponer y exigir dichas contribuciones, sin embargo, el Estado crea entes jurídicos dotándolos de derechos y obligaciones para recabar dichas contribuciones; estos entes son "Organismos Fiscales Autónomos" que "...tienen la facultad para determinar la contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Federales de Hacienda" (Delgadillo Gutiérrez, 1995, p.118).

Venegas Álvarez (2010) considera que de acuerdo a su relación con el hecho generador, se puede ser sujeto pasivo por deuda propia, entonces se le denomina contribuyente, porque hay una relación personal y directa con la situación que el legislador eligió como hecho generador (p.117), aparte de que las legislaciones tributarias señalen los actos y/o actividades, “Deben precisar con claridad quienes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo.” (Fernández Martínez, 2006, p. 157).

HECHO GENERADOR

El hecho generador o comúnmente conocido como “objeto”, es la situación definida por la ley como necesaria y suficiente para que se tenga por nacida la obligación de pago (Venegas Álvarez, 2016, p.97), esto se encuentra regulado por el artículo 6 del CFF.

Cuando el sujeto realiza el supuesto establecido por la ley fiscal nace la obligación tributaria, lo cual como lo menciona Delgadillo Gutiérrez (1995)

(...) representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, en qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirá las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación (p. 102).

Por su parte Escobar Ramírez (2001) dice:

Todas las leyes fiscales tienen una hipótesis y cada hipótesis puede originar distintas obligaciones por ejemplo: la Ley del Valor Agregado prevé como hipótesis la posibilidad de que las personas lleven a cabo operaciones de compraventa;...; la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como supuesto jurídico que las personas puedan obtener beneficios o utilidades derivados de su trabajo, de sus propiedades, de sus capitales, de los arrendamientos, etcétera; (...) (p. 150)

BASE GRAVABLE

Para Fernández Martínez (2006) podemos entender que este componente debe fijar la cantidad – metro, kilo, litros o ingresos- , o un determinado objeto para determinar el concepto de la contribución (p.158); no debemos confundir el hecho generador con este elemento, el primero solamente señala los objetos que generan el pago de una contribución por ejemplo la venta de gasolina, en este podemos ver tanto la actividad que es la venta y el objeto que es el combustible, y la base es la cantidad de litros vendidos de gasolina.

TASA O TARIFA

Sobre este elemento, diversos autores lo reconocen como lo dicta el artículo quinto del CFF -como se maneja en esta investigación- y con el nombre de cuota. El Diccionario Jurídico Mexicano en el tomo VI (2004) explica que la tarifa de las contribuciones “... es la cantidad de dinero, determinada o determinable, que tributa la base establecida por la ley.” (p. 638)

Para Fernández Martínez (2006) la tarifa, dentro de nuestras leyes fiscales, es una combinación de cuotas y tasas aplicables a una determinada base con el fin de obtener el monto a pagar de dicha contribución (p.158), sin embargo Venegas Álvarez (2010) dice:

El legislador tributario debe ser sumamente cuidadoso al elegir la tasa o tarifa a aplicar, lo mismo que al establecer las reglas para determinar la base gravable, ya que de no serlo puede caer en graves errores como proporcionar un trato inequitativo a los contribuyentes, o crear contribuciones ruinosas y confiscatorias (p. 123).

Extinción de la Obligación Fiscal

Como se ha venido estudiando la obligación tributaria nace cuando el sujeto realiza una actividad considerada como un hecho imponible por la legislación tributaria, a través de la base gravable y la tasa o tarifa, debe calcular el monto de la contribución exigida.

La extinción de la obligación tributaria es la etapa en la cual el contribuyente se libera de la obligación al cumplir con la conducta de dar, de hacer, no hacer o de tolerar un ejemplo como lo establece Delgadillo Gutiérrez (1995) “La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., (...) (p. 127)”; conforme a la doctrina y el CFF se reconoce al Pago, Compensación, Condonación, Prescripción y Caducidad como las formas en que se extingue la obligación.

PAGO.- Cuando se analizó la fracción cuarta del artículo 31 de la Carta Magna, se explico que las contribuciones son aportaciones monetarias que los mexicanos están obligados a realizar, esta obligación es de dar, lo cual hace al pago la primera forma de extinción de las obligaciones.

Sobre el pago Sánchez Gómez (2011) dice:

Es la entrega de una cantidad en dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, (...) (p. 443).

El fundamento del pago se encuentra en el artículo sexto del CFF, al mismo tiempo señala que el pago debe realizarse en el tiempo señalado por la ley correspondiente; en el artículo 20 del mismo ordenamiento estipula que la contribución debe pagarse en moneda nacional, si se realizara el pago en el extranjero podrá hacerlo con la moneda del país donde se realiza la operación, considerando el último tipo de cambio publicado el Diario Oficial de la Federación (DOF). Entre otras formas en que se puede realizar el pago se encuentra el cheque bancario, transferencia electrónica, fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de debito o crédito y efectivo.

COMPENSACIÓN.- Para Fernández Martínez (2006)

La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor (p.302).

El artículo 23 del CFF regula la compensación de la siguiente forma:

.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

.-Debe presentarse el aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a la declaración que se haya efectuado.

.-Al solicitarse la compensación y no procediera, se causarán recargos y actualización de las cantidades compensadas indebidamente.

CONDONACIÓN.- La condonación como la define Carrasco Iriarte (2003) es "...el perdón de la deuda por parte del acreedor y que, en esta materia, es la autoridad fiscal." (p.259).

El artículo 39 fracción I del CFF dice lo siguiente:

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

...

PRESCRIPCIÓN.- Sobre la prescripción Delgadillo Gutiérrez (2016) sostiene

En el derecho común, la prescripción se refiere a la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos consignados en las disposiciones legales. En este sentido, se habla de la existencia de dos tipos de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria (p. 126).

Margaín Manautou (2007) dice:

Se considera que el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente (p.319).

En el derecho fiscal la prescripción es liberatoria al extinguir la obligación, ya sea de la autoridad fiscal sobre la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y aquellas que procedan conforme a la ley, o el crédito fiscal determinado del contribuyente, regulados en el artículo 22 y 146 respectivamente del CFF ambos casos manejan el termino de cinco años; sobre esto Venegas Álvarez (2016) sostiene:

El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor (p. 116).

CADUCIDAD.- Como lo comenta Sánchez Gómez (2011):

En materia fiscal encontramos regulada la caducidad de las facultades de las autoridades, cuando éstas no se ejercitan para comprobar el nacimiento de una obligación fiscal, no se determinó en cantidad líquida el tributo, ni se impuso alguna sanción fiscal, por infracción a las leyes respectivas, dentro del plazo previsto por la norma jurídica, en ello ante todo se le da seguridad jurídica a los gobernados, para que no estén expuestos por tiempo indefinido a los caprichos o a las facultades de las autoridades contributivas, para que no los molesten en su esfera jurídica, pues ello marca un plazo para el ejercicio de comprobación del deber fiscal, y una vez fenecido ya no se puede invadir el ámbito privado del sujeto pasivo (p. 466).

De lo anterior podemos decir que la caducidad solo es aplicable a la autoridad fiscal, caso contrario a la prescripción que afecta tanto a la autoridad como al contribuyente; esta forma la podemos encontrar en el artículo 67 del CFF que concede el plazo de 5 años a la autoridad para determinar las contribuciones omitidas, imponer sanciones por infracciones cometidas por parte de los contribuyentes y los accesorios de las contribuciones antes mencionadas; el computo de los cinco años empiezan a correr, al día siguiente, conforme a lo establecido en las primeras tres fracciones del artículo antes mencionado, el primer supuesto es a través de la presentación de la declaración del ejercicio cuando el sujeto este obligado a hacerlo, la segunda fracción regula la presentación o ausencia de la declaración de las contribuciones que no se calculen por ejercicios y por último se cuenta el plazo al día siguiente, cuando el contribuyente comete una infracción contempladas en las disposiciones fiscales o al interrumpirse la consumación o se realizara la ultima conducta o hecho.

Clasificación de las Contribuciones

Conforme al artículo 2 del CFF las contribuciones se clasifican en cuatro supuestos que procederemos a transcribir:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en

materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Nuestro tema de investigación aborda un régimen fiscal que establece la ley federal que regula el ISR por lo que solo nos enfocaremos en exponer que son los impuestos.

Como podemos observar el CFF no deja en claro lo que es un impuesto, sin embargo, la doctrina nos proporciona distintas definiciones, una de ellas es del jurista Delgadillo Gutiérrez (2016) que dice lo siguiente:

El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestaciones, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, en favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral (p. 63).

La definición nos muestra un elemento importante y es que no existe una contraprestación por parte del Estado, lo cual convierte al impuesto en un acto unilateral donde solo el sujeto pasivo está obligado, que en este caso es el contribuyente, caso contrario a la fracción segunda del artículo 2 del CFF; en dicha fracción, el sujeto realiza su aportación para que el Estado le pueda proporcionar servicios tales como, atención medica o la pensión (vejez, viudez, etc.).

Ahora, la fracción primera y la definición anterior no explican de forma detallada cuales son las situaciones o hechos jurídicos que generan la obligación pero, que son completamente diferentes a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y a los derechos; el pensamiento de la autora Venegas Álvarez (2010), coincide con la definición de Humberto Delgadillo, con excepción de que ella expone lo que el impuesto regula, “Impuestos son las contribuciones que gravan cualquier manifestación de capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa.” (p. 97).

En México existen 3 tipos de impuestos, el especial sobre producción y servicios, al valor y sobre la renta, el RIF pertenece al último impuesto el cual regula los ingresos de las personas físicas y morales; para entender de forma clara vamos a explicar la clasificación de los impuestos de manera breve.

Clasificación de los Impuestos

Los impuestos se dividen de la siguiente forma:

Directos e Indirectos .- Sobre estas características Jarach (1999) dice: “Un primer criterio de clasificación consiste en considerar como impuestos directos aquellos que se recaudan periódicamente de contribuyentes registrados como tales, mientras que se consideran como indirectos aquellos que se recaudan accidentalmente de personas no registradas” (p. 258).

Para entender con mayor claridad lo que señala Dino Jarach, se deben aplicar dos criterios el administrativo y de repercusión, el primero establece que los impuestos directos son aquellos donde no existe un sujeto de por medio en la relación entre el fisco y el contribuyente facilitando a la autoridad fiscal regular y recaudar periódicamente al tributante además, son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; Delgadillo Gutiérrez (2016) opina que los impuestos indirectos son de repercusión porque el contribuyente puede trasladar el impuesto a otra persona y el ultimo sujeto es quien paga dicho impuesto (p. 72).

Personales y Reales .- Los impuestos personales, consideran la capacidad contributiva del sujeto pasivo para así poder gravar, de manera proporcional, la riqueza de este; un ejemplo claro es el ISR a las personas físicas.

Sobre los impuestos reales Sánchez Gómez (2011) dice: “Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, (...)” (p. 297).

Específicos y Ad-valorem .-En cuanto esta clasificación, Margáin Manautou (2007) nos dice que los impuestos se consideran específicos cuando señalan la medida, cantidad, peso o calidad del objeto que se está gravando; los Ad-valorem consideran el precio del objeto. Sobre este último se puede entender como el más justo, toda vez que, si un sujeto puede comprar una cajetilla de cigarrillos de un costo elevado tiene la capacidad de pagar un impuesto del mismo nivel (p. 82).

Generales y Especiales .- Sobre esta clasificación Margáin Manautou (2007) los explica de la siguiente manera: “El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad” (p. 83).

Fiscales y Extrafiscales .- Se entiende que los impuestos con fines fiscales son aquellos que fueron creados para recabar ingresos y de esa forma satisfacer el gasto público; la tesis aislada FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA⁵, señala que los impuestos extrafiscales son implementados para conducir, impulsar o desincentivar actividades sociales; los ingresos no precisamente se destinan de forma directa al gasto público, sino también, pueden ser usados para solventar otros gastos y no por ello violan lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

⁵ Tesis P. XXXIII/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 20.

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

La LISR es el ordenamiento jurídico que regula la manera en que se entera el pago de dicho impuesto; el ISR grava los ingresos de las personas físicas o morales dentro del territorio mexicano, sin importar si los sujetos se encuentran dentro o fuera del país.

Esta ley se divide en siete títulos por el momento solo nos enfocaremos del título cuarto, correspondiente a las personas físicas, del capítulo segundo, sobre los ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales, en la sección segunda llamada "RIF". Este régimen es uno de los distintos sistemas contemplados por la LISR para regular a los contribuyentes y nuestro tema de investigación, el cual procederemos a transcribir los artículos correspondientes vigentes hasta y posteriormente, siguiendo la doctrina de las contribuciones, se extraen los elementos que componen al RIF.

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

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

También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los

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

Párrafo reformado DOF 18-11-2015

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

Párrafo adicionado DOF 18-11-2015

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

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

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

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

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

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

Fracción reformada DOF 18-11-2015

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

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

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

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

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

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

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

Párrafo reformado DOF 18-11-2015

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

Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta Sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al sexto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

Párrafo reformado DOF 18-11-2015

TARIFA BIMESTRAL

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

Esta tarifa se actualizará en los términos y condiciones que establece el artículo 152, último párrafo de esta Ley.

Párrafo adicionado DOF 18-11-2015

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

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

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

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

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

Párrafo adicionado DOF 30-11-2016

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

- I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II. Conservar comprobantes que reúnan requisitos fiscales, únicamente cuando no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación.
- III. Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente.
- IV. Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

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

Párrafo adicionado DOF 18-11-2015

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

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

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales que no cuenten con servicios financieros. Durante el mes de enero del ejercicio de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria deberá publicar, mediante reglas de carácter general, las poblaciones o zonas rurales que carecen de servicios financieros, liberando a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción cuando se encuentren dados de alta en las citadas poblaciones o zonas rurales.

Fracción reformada DOF 18-11-2015

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

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

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

Cuando no se presente en el plazo establecido la declaración a que se refiere el párrafo anterior dos veces en forma consecutiva o en tres ocasiones durante el plazo de 6 años contados a partir de que se incumpla por primera vez con dicha obligación, el contribuyente dejará de tributar en los términos de esta Sección y deberá tributar en los términos del régimen general que regula el Título IV de esta Ley, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquél en que debió presentar la información.

Fracción reformada DOF 18-11-2015

Los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto en esta Sección, cambien de opción, deberán, a partir de la

fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en el régimen correspondiente.

Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 111, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VIII de este artículo, el contribuyente dejará de tributar conforme a esta Sección y deberá realizarlo en los términos de la presente Ley en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración a que hace referencia el párrafo sexto del artículo 111 de esta Ley, según sea el caso.

Párrafo reformado DOF 18-11-2015

Cuando los contribuyentes dejen de tributar conforme a esta Sección, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma.

Los contribuyentes que tributen en los términos de esta Sección, y que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios de Internet, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de Internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general.

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

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable cuando el adquirente de la negociación presente ante el Servicio de Administración Tributaria, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación, un aviso en el que señale la fecha de adquisición de la negociación y los años en que el enajenante tributó en el Régimen

de Incorporación Fiscal respecto a dicha negociación, conforme a las Reglas de Carácter General que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. El adquirente de la negociación sólo podrá tributar dentro de esta Sección por el tiempo que le restaba al enajenante para cumplir el plazo establecido en el artículo 111 de esta Ley y aplicará las reducciones que correspondan a dichos años.

Párrafo adicionado DOF 18-11-2015

El enajenante de la propiedad deberá acumular el ingreso por la enajenación de dichos bienes y pagar el impuesto en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley.

Vamos a separar los elementos de este régimen conforme a la doctrina.

SUJETO.- Son las personas físicas y los integrantes de personas morales con fines no lucrativos del Título III de la LISR.

HECHO GENERADOR.-El artículo 111 de la LISR regula distintos supuestos jurídicos los cuales son:

Actividades Empresariales; el artículo 16 del CFF explica cuales son dichas actividades, entre ellas están:

Son comerciales conforme dicten las leyes federales y no estén contempladas en las siguientes; para la LISR se consideran de esta forma cuando se adquieren o enajenan mercancías.

Las actividades industriales consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

La siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, son consideradas actividades agrícolas siempre y cuando no hayan sido objeto de transformación industrial.

Son consideradas ganaderas cuando consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, y la primera enajenación de los productos; exceptuándolos si fueron objeto de transformación industrial.

Por último se encuentra la pesca que incluye la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies, ya sean marinas o de agua dulce, la captura y extracción de las mismas; también se considera como actividad la acuicultura, de igual forma que las dos actividades anteriores se considera la primera enajenación y que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se obtienen ingresos a través de las enajenaciones de bienes cuando se transmite la propiedad de un objeto a otra persona.

En cuanto a la prestación de servicios profesionales que no requieren de título profesional para su realización, se encuentran los sujetos como plomeros, albañiles, choferes etc.

También podrán tributar los socios, accionistas o integrantes de las personas morales en los siguientes casos:

Siempre y cuando no perciban el remanente distribuible al que se refiere el artículo 80 de la LISR.

Que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades empresariales, en conjunto no excedan de dos millones de pesos.

Y también los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en el título II de la ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales o a las que pertenezcan.

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

Las personas físicas que reciban ingresos por concepto de mediación o comisión y que estos no excedan del 30% de sus ingresos totales podrán tributar bajo el RIF.

Por último, los contribuyentes que además de los ingresos por actividades empresariales, enajenación de bienes o presten servicios no profesionales, también

obtienen ingresos por salarios y en general, por arrendamiento y los ingresos por intereses pueden regularse bajo esta modalidad.

BASE GRAVABLE.-Los ingresos del ejercicio inmediato anterior no deben de exceder la cantidad de dos millones de pesos.

TASA O TARIFA.-Para este régimen se aplicaran dos tablas comprendidas en el artículo 111; la primer tabla marcada “Tarifa Bimestral” y la segunda como “Reducción del Impuesto Sobre la Renta a pagar en el Régimen de Incorporación”; para emplearlos, primero se debe determinar la utilidad fiscal con la siguiente operación:

Totalidad de los ingresos obtenidos en efectivo, bienes o servicios.		\$1'561,650.00	(Ingreso)
(-) Deducciones autorizadas indispensables para la obtención de ingresos.	(-)	\$ 230,000.00	(Deducciones)
Erogaciones efectivamente realizadas			
(-) para la adquisición de activos fijos, gastos y cargos diferidos.	(-)	\$ 20,000.00	(Erogaciones)
(-) PTU pagado.	(-)	\$ 0.00	(PTU)
(=) Utilidad Fiscal base para el pago definitivo.	(=)	\$1'311,650.00	(Utilidad Fiscal)

Cuando se obtiene la utilidad fiscal base, se debe aplicar la tabla de “Tarifa Bimestral” de la siguiente forma, se debe ubicar la cantidad de la columna “límite inferior” que se acerque al resultado de la utilidad fiscal base y que esta última sea menor al monto de

la columna “límite superior”, la información que se encuentre en la fila del “límite inferior” seleccionada, es la necesaria para realizar el cálculo del impuesto, al resultado se le aplicara el porcentaje de la tabla de “reducción de impuesto”, correspondiente al año en que se encuentre tributando el contribuyente bajo el régimen.

(=) Utilidad Fiscal base para el pago definitivo.	(=) \$1'311,650.00 (Utilidad Fiscal)
(-) Límite inferior de la tarifa del ISR	(-) \$ 500,000.00
(=) Excedente del límite inferior	(=) \$ 811,650.00
(x) Por ciento para aplicarse del límite inferior	(x) 35.00%
<hr/>	
(=) Impuesto marginal	(=) \$ 284,077.50
(+) Cuota fija	(+) \$ 156,808.46
<hr/>	
(=) ISR sin reducción	(=) \$ 440,885.96
(-) Reducción porcentual del ISR	(-) 90%
<hr/>	
(=) ISR por pagar	(=) \$ 44,088.56

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.- El cálculo y pago del impuesto se realizara a través de una declaración, la cual debe presentarse cada dos meses en los primeros 17 días del mes correspondiente, siendo el mes de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y el mes de enero del año siguiente los contemplados por la ley, para presentar dicha declaración; el contribuyente usara el sistema “Mis Cuentas” que ofrece el SAT en su portal de internet para entregar su declaración. El pago del impuesto se considerará definitivo.

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

La palabra equidad proviene del latín *aequitas* que es un sustantivo del adjetivo *aequus*, *aequa*, *aequum*, que significa llano o equilibrado; el diccionario de la Real Academia Española define equilibrado como la acción y efecto de equilibrar, este último significa disponer y hacer que algo no exceda ni supere a otra cosa, manteniéndolas proporcionalmente, esto se refiere a que, al no permitir que un objeto sea más grande que otro, los coloca en un punto medio convirtiéndolos en iguales, pero manteniendo la relación existente entre ambas.

El filósofo Aristóteles en su obra *Ética a Nicómaco* considera superior a la equidad de la justicia, toda vez que, lo justo se encuentra a través de la ley, y de esta forma se regulan las actividades generales, sin embargo, por la naturaleza de estas actividades en ocasiones existen casos particulares que no están regulados por la legislación, es ahí donde entra la equidad al adaptar la ley al caso en específico.

El economista Richard Musgrave en su libro *Public Finance in Theory and Practice* para estudiar a la equidad la divide en dos partes, en horizontal y vertical; la equidad horizontal (EH) respeta el principio de igualdad al tratar igual a los iguales, al mismo tiempo, lo relaciona con la base imponible porque al gravar un hecho jurídico los sujetos que encuadren en ese supuesto demostraran tener la capacidad de pagar el mismo impuesto, el pone como ejemplo el ISR. La equidad vertical (EV) se enfoca en el sacrificio igual, la EH mide la capacidad de pago, pero que pasa con aquellos que su capacidad es diferente, es donde la EV establece que se pague el impuesto conforme a su capacidad, así los que tiene más pagan más y, caso contrario, los que tienen menos enteren el impuesto de forma menor.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (2005) sobre este principio tributario dice que “Habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades surgidas en situaciones de hecho que atraviesen los gobernados, en la inteligencia de que algunos de éstos no podrán pagar el impuesto como podrían hacerlo otros” (p. 126-127).

De esta postura, podríamos decir que la máxima de equidad se cumple cuando el contribuyente paga la contribución en base a su calidad como sujeto pasivo de la relación tributaria; sin embargo, ¿Por qué la SCJN y la doctrina señalan que, la equidad respeta el principio de igualdad? La jurisprudencia titulada EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS⁶, resuelve esta interrogante. Cuando se habla dice que la equidad debe cumplir con el principio de igualdad, esto no se refiere a una igualdad absoluta, sino que, la obligación estipulada en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna sea exigida a todos los ciudadanos de igual forma si se encuentran en la situación jurídica establecida por la legislación fiscal; para que se alcance plenamente el principio de equidad tributaria se deben cumplir alguno de los cuatro supuestos; el primero señala que el trato distinto no viola la máxima de igualdad siempre y cuando exista una explicación del motivo por el cual se tiene que tratar de manera desigual; segundo, si existen sujetos con iguales situaciones jurídicas deben tener idénticas consecuencias jurídicas; en tercer caso, tiene relación con el primer supuesto, no se prohíbe al legislador de establecer un trato desigual, solo si no justifica las razones para contemplar esta distinción y por último, tiene que existir relación entre la forma aplicada, el resultado obtenido y el fin deseado por el legislador, para demostrar que se crea un equilibrio entre iguales y desiguales.

En conclusión, la equidad tributaria protege a los contribuyentes de no recibir un trato desigual cuando se ubican en un plano igual o viceversa, y busca nivelar a los sujetos desiguales con el fin de que cumplan las obligaciones fiscales conforme a su capacidad.

⁶ Tesis P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

Estudio de la Violación del Principio de Equidad por parte del RIF

Ahora bien, procederemos al estudio del RIF para determinar si viola el principio de equidad; como lo mencionamos en el primer capítulo, el régimen fue implementado para acercar a los sujetos que, por sus actividades, tendrían que pagar el ISR, pero no se encuentran inscrito ante el SAT; en segundo lugar, su implementación busca reducir la evasión y la elusión del pago del impuesto creando obligaciones más estrictas que su antecesor y por último; los beneficios otorgados, le ayudaran al contribuyente a crecer económicamente, por lo cual el legislador establece como límite de tributación, bajo esta modalidad, a 10 ejercicios fiscales, con el fin de que el sujeto no se estanque, durante ese tiempo los prepara para transitar al sistema de las personas físicas con actividades empresariales y servicios profesionales.

Nuestro estudio parte de la premisa de que el RIF regula de forma desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad; para demostrar la transgresión de este régimen, usaremos como base de comparación al sistema de Personas Físicas con Actividades Empresariales y Servicios Profesionales, ya que, como la ley lo estipula, el contribuyente del régimen de incorporación, debe trasladarse a este sistema de regulación.

El fundamento del sistema antes mencionado, se encuentra en el Título IV, capítulo II, sección I del artículo 100 al 110 de la LISR, es aplicable a las personas físicas, regula las actividades empresariales, la prestación de servicios profesionales - aquellos que si requieren título para su realización como doctores, abogados, ingenieros etc. – y los sujetos que reciban una remuneración de un servicio personal independiente, pero que su actividad no se encuentre contemplada en el capítulo I del mismo título que corresponde a salarios; aparte de las antes mencionadas se encuentran los artistas que enajenen sus propias obras, los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de

fianzas o de valores, a los promotores de valores y afores, de aquellos que obtengan ingresos por la explotación de una patente aduanal y finalmente, a los autores que exploten sus obras.

En cuanto a su base gravable este método de tributación no estipula un límite de ingresos como en el caso del RIF; el cálculo del impuesto será de forma mensual y se considerara como pago provisional, por lo cual el contribuyente al finalizar el ejercicio fiscal deberá presentar la declaración anual; para realizar el cálculo mensual se debe realizar la siguiente fórmula:

Ingresos acumulables efectivamente cobrados hasta el último día del mes al que corresponda el pago.

(-) Ingreso exento en su caso.

(=) Ingresos gravados.

(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas

(-) PTU generado en el ejercicio de 2013 pagada en el ejercicio 2014.

(-) Pérdidas fiscales

(=) Base para el pago provisional.

(-) Límite inferior.

(=) Excedente del límite inferior.

(x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior.

(=) Impuesto marginal.

(+) Cuota fija.

(=) Impuesto a cargo.

(-) Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

(-) ISR retenido por intereses desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.

(=) Impuesto a cargo del mes (cuando el resultado sea positivo)

La tarifa que le corresponde a este método de tributación se encuentra comprendida en el artículo 96 de la ley, la cual se presenta a continuación:

TARIFA MENSUAL			
Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92%
496.08	4,210.41	9.52	6.40%
4,210.42	7,399.42	247.24	10.88%
7,399.43	8,601.50	594.21	16.00%
8,601.51	10,298.35	786.54	17.92%
10,298.36	20,770.29	1,090.61	21.36%
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52%
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30.00%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32.00%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34.00%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35.00%

La declaración anual se establece en el artículo 152 de la misma ley; primero debe calcularse la base de la siguiente forma:

- Total de ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio.
- (-) Deducciones autorizadas efectivamente pagadas en el ejercicio.
- (-) Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores.

- (=) Ingresos acumulables del ejercicio.
- (-) Total de deducciones personales para el ISR.

- (=) Base del ISR.

Posteriormente, a esta base se debe aplicar la tarifa estipulada en dicho artículo, de la misma forma que en el cálculo mensual.

Base del ISR.

-
- (-) Límite inferior.

 - (=) Excedente del límite inferior.
 - (x) Por ciento aplicable sobre el excedente del límite inferior.

 - (=) Impuesto marginal.
 - (+) Cuota fija.

 - (=) Impuesto causado del ejercicio.
 - (-) Pagos provisionales del ISR efectuados durante el ejercicio.
 - (-) En su caso, retenciones del ISR efectuadas durante el ejercicio.

 - (=) Impuesto a cargo del mes (cuando el resultado sea positivo)

Entre sus obligaciones deben llevar contabilidad electrónica como lo establece el CFF; sin embargo la fracción II del artículo 110 de la LISR permite que los contribuyentes usar la plataforma “Mis Cuentas” siempre y cuando sus ingresos no superen los dos millones de pesos.

De esta manera es como se debe tributar bajo la modalidad de actividad empresarial y servicio profesional; ahora podemos observar que tanto el régimen como el sistema regulan los mismos supuestos que son las actividades empresariales y la prestación de servicios no profesionales; en cuanto a la base gravable, no se encuentra estipulada en el sistema de actividad empresarial por lo que no hay un límite de ingresos para tributar en este método; incluso la tesis aislada RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. EL ARTICULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO PREVÉ, NO IMPIDE QUE OPTEN POR AQUEL QUIENES TRIBUTEN EN UNO DISTINTO en su texto sostiene lo siguiente:

De la interpretación del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se colige que no está prohibido el cambio a ese régimen cuando se cumplan los requisitos establecidos en el propio precepto, ya que si bien es cierto que el régimen de incorporación fiscal se creó, principalmente, para fomentar la creación de empresas formales y regularizar a las informales, también lo es que permite a aquellos contribuyentes registrados optar por éste, lo que se infiere de lo expresado por el legislador en la exposición de motivos. Además, del texto de la norma, ni de las disposiciones que conforman el título IV, capítulo II, sección II denominada "Régimen de integración fiscal", del ordenamiento referido, se aprecia limitante alguna respecto a que las personas que tributan bajo un régimen fiscal distinto, como puede ser el de actividades empresariales y servicios profesionales, cuando reciban un ingreso menor a dos millones de pesos, puedan contribuir bajo el régimen de incorporación fiscal.⁷

Como podemos observar la SCJN no encuentra distinción entre un contribuyente bajo el esquema de tributación de la sección I del capítulo II Título IV y el RIF salvo en el caso que rebasen los dos millones de pesos; siguiendo el análisis que realiza el Tribunal Supremo, podemos agregar que, si bien es cierto, el RIF se creó con el fin de reducir la informalidad y apoyar a los contribuyentes para que pudiera crecer de manera económica, esto se rompe cuando el legislador le da el carácter de régimen optativo a la incorporación fiscal; un régimen es opcional, cuando el contribuyente tiene la libertad de decidir si se sujeta o no a este esquema y que la implementación de este, otorgue un beneficio económico o fiscal.

Ahora bien, el beneficio otorgado por el RIF es la reducción porcentual al ISR esto, como anteriormente lo señalamos, ayudara al contribuyente a crecer de forma económica, sin embargo, nuestro mecanismo fiscal al ser optativo no puede otorgar

⁷ Tesis I.9º.A.98 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. IV, l. 43, junio de 2017, p. 2986.

este beneficio a los contribuyentes que por primera vez van a cumplir con sus obligaciones fiscales, al no obligarlos a tributar bajo esta modalidad; lo mismo sucede con el crecimiento administrativo. Por otra parte este beneficio genera una inequidad entre ambos esquemas de tributación por darle un trato desigual a los contribuyentes que se encuentran en el mecanismo de actividad empresarial y servicio profesional por lo anteriormente expuesto; esto se pudo evitar si el legislador hubiera establecido que el RIF es el régimen en el cual están obligados a tributar bajo esa modalidad, únicamente aquellos contribuyentes que inicien con sus actividades o que no estuvieran inscritos anteriormente en el RFC.

En la exposición de motivos para la implementación del esquema de integración dice que mecanismo de regulación ayudara al contribuyente a alcanzar una estabilidad fiscal para posteriormente transite al régimen general, esto también es imposible de lograr al no establecer al RIF como un esquema de regulación fiscal general, por lo cual aquellos contribuyentes que sean nuevos, si entran al régimen general, se les tratara de manera desigual.

CONCLUSION

El principio de equidad tributaria surge de la máxima de igualdad con el fin de no cometer una injusticia al exigir la contribución a todos por igual; esto se debe a que la equidad respeta la desigualdad existente entre los ciudadanos para realizar sus aportaciones al estado esta distinción entre sujetos, puede ser horizontal o vertical como lo establece Musgrave, siendo horizontal los distintos hechos imposables considerados por la ley los cuales demuestran una diferencia entre sujetos, pero sin olvidar que la legislación fiscal exige el impuesto a todos sin excepción; y los verticales que, si bien es cierto, dos sujetos pueden encuadrar en un mismo hecho gravable no lo hacen en igual medida, es aquí donde la equidad se une con la proporcionalidad al exigir al contribuyente la aportación en base a su capacidad. Es por esa razón que se usa la frase "trato igual a los iguales y desigual a los desiguales".

El RIF es un régimen que tiene como fin regular a los contribuyentes que inicien su vida fiscal realizando actividades empresariales, enajenación de bienes y la prestación de servicios no profesionales, es decir, aquellos que no requiere título profesional para su realización, es un régimen opcional, la permanencia de los sujetos bajo esta modalidad será de 10 años, realizaran declaraciones bimestrales y su pago se considerara definitivo, se les otorga la reducir el impuesto de manera gradual durante el tiempo en que permanezcan, por parte de la RMF se les beneficia con la reducción del 100% en el ISR, IVA y IEPS si durante el ejercicio no rebasan la cantidad de trescientos mil pesos.

El método de tributación estipulado del artículo 100 al 110 de la LISR, regula a las personas físicas con actividad empresarial, servicio profesional y aquellas que reciban pagos por la prestación de un servicio independiente y que no esté considerado por el régimen de sueldos y salarios; este sistema de tributación es obligatorio, no es temporal por lo cual el contribuyente permanecerá en el durante el tiempo que realice sus

actividades, el cálculo bajo este esquema se realizara de forma mensual y el pago se considerará provisional por ende, al final de cada ejercicio, se deberá presentar la declaración anual como lo estipula el artículo 152 de la misma ley.

Al estudiar el RIF, de forma particular podemos observar un régimen que se apega a los objetivos buscados por el legislador en la exposición de motivos, al proveer de beneficios a los contribuyentes con el fin de que crezcan de manera económica y fiscal, reduce la posibilidad de evadir o eludir el impuesto al imponer un registro contable de sus ingresos y egresos; sin embargo, todo esto deja de tener importancia en el momento en que se decidió que dicho régimen fuera optativo y exista un esquema tributación similar al de incorporación fiscal, es ahí cuando se transgrede el principio de equidad tributaria.

La violación a la máxima de equidad radica en que el régimen de incorporación sea optativo y general; pudimos observar que el Tribunal Supremo no encuentra limitante o prohibición para que un contribuyente que se encontrara cumpliendo sus obligaciones en la sección I del capítulo II del título IV de la LISR pudiera inscribirse al régimen antes mencionado, demostrando ser un mecanismo de tributación general y no específico, es decir, si en su texto el RIF estableciera que, solo podrán tributar bajo dicho régimen los contribuyentes que recientemente se inscribieran al RFC o aquellos que anteriormente no hubieran tributado por haber obtenido ingresos como los que comprende dicho régimen. Al no existir dicha limitante, los beneficios otorgados a los que se encuentran tributando bajo el RIF, generan un estado de inequidad tributaria al dar un trato desigual a contribuyentes que encuadran en los mismos supuestos.

BIBLIOGRAFIA

Aceves Haro, E., Gutiérrez Moreno, P., & Torres Torres, R. (Enero de 2014). Análisis del Régimen de Pequeños Contribuyentes en relación a su eliminación en México para 2014. Recuperado el 18 de Enero de 2018, de Global Conference on Business and Finance Proceedings Volumen #9 (#1): <http://www.theibfr.com/ARCHIVE/ISSN-19441-9589-V9-N1-2014.pdf>

Álvarez Alcalá, A. (2012). Lecciones de Derecho Fiscal (Primera ed.). México, D.F: Oxford University Press.

Arrijo Vizcaíno, A. (2001). Derecho Fiscal (Dècimo quinta ed.). D.F, Mèxico: THEMIS.

Burgoa, I. (2015). Derecho Constitucional Mexicano (Primera ed.). México, D.F: Porrúa.

Campero Guerrero, E., Fol Olguín, R., & Pérez Chávez, J. (2011). Actividades Empresariales. México, D.F: Tax.

Carrasco Iriarte, H. (2003). Derecho Fiscal I (Segunda ed.). México: IURE.

Carrasco Iriarte, H. (2007). Derecho Fiscal I Aspectos Generales de las Contribuciones e Impuestos Federales (Sexta ed., Vol. I). IURE.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (1995). Principios de Derecho Tributario (Tercera edición ed.). México, D.F.: Limusa-Noriega.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2016). Principios de Derecho Tributario (Quinta ed.). México: Limusa.

Española, R. A. (17 de Diciembre de 2017). Diccionario de la lengua española (23.a ed.). Obtenido de <http://www.rae.es/rae.html>

Fernández Martínez, R. D. (2006). Derecho fiscal (Segunda edición ed.). México: Facultad de Contaduría Pública y Administración.

Góngora, P. G. (2010). La lucha por el amparo fiscal : evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios) (Segunda edición ed.). México: Porrúa.

González Galindo, G. (2014). Derecho contributivo mexicano (Primera ed.). México: Porrúa.

Guerra, A. L. (2011). Régimen Fiscal De Los Pequeños Contribuyentes (Primera ed.). México, D.F: Ediciones Fiscales ISEF.

Hernández Sampieri, R., Pilar Baptista, L., & Fernández Collado, C. (2000). Metodología De La Investigación (Segunda ed.). México: McGraw-Hill.

Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (s.f.). Recuperado el 18 de Enero de 2018, de Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014: <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/index.html>

Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2004). Enciclopedia Jurídica Mexicana T. V M-P (Segunda ed., Vol. V). D.F, México: Porrúa.

Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2004). Enciclopedia Jurídica Mexicana T. VI Q-Z (Segunda ed., Vol. VI). D.F, México: Porrúa.

Jarach, D. (1999). Finanzas Públicas y Derecho Tributario (Tercera ed.). Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.

Lobato, R. R. (2014). Derecho Fiscal (Tercera ed.). México: Oxford University Press.

Margaín Manautou, E. (2007). Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano (Decimonovena ed.). México, D.F: Porrúa.

México Gobierno de la República. (s.f.). Reformas en Acción. Recuperado el 22 de Febrero de 2018, de Reforma Hacendaria: <http://reformas.gob.mx/reforma-hacendaria/que-es>

Mill, J. S. (1951). Principios de Economía Política: con algunas aplicaciones a la filosofía social (Segunda ed.). México: FCE.

Pérez Chávez, J., & Olguín, R. F. (2015). Régimen de Incorporación Fiscal (Segunda ed.). México: TAX EDITORES UNIDOS.

Pina Vara, R. d., & Pina García, J. P. (2008). Diccionario de Derecho (Trigesimoseptima ed.). México, D.F: Porrúa.

Rámirez, G. E. (2001). Principios de Derecho Fiscal (Cuarta ed.). México: O.G.S.

Rawls, J. (2014). Teoría de la Justicia (Segunda ed.). (M. D. González, Trad.) México: Fondo de Cultura Económica.

Rodríguez Lobato, R. (2014). Derecho Fiscal (Tercera ed.). OXFORD UNIVERSITY PRESS.

Sánchez Gómez, N. (2011). Derecho Fiscal Mexicano (Octava ed.). México, D.F: Porrúa.

Smith, A. (1958). Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones (Segunda ed.). (E. Cannan, Ed., & G. Franco, Trad.) México: Fondo de Cultura Económico.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (Diciembre de 2017). Semanario Judicial de la Federación. Recuperado el 22 de Febrero de 2018, de <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2005). Las garantías de igualdad Colección Garantías Individuales, Núm. 3 (Segunda ed.). México, D.F.

Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca, Instituto Cultural de Domec. (1992). Principios Tributarios Constitucionales (Primera ed.). México.

Tribunal Fiscal de la Federación; Universidad de Salamanca; Instituto Cultural Domecq. (1992). Principios Tributarios Constitucionales (Primera ed.). México.

Venegas Álvarez, S. (2010). Derecho Fiscal (1 ed.). México: Oxford University Press México.

Venegas Álvarez, S. (2016). Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales (Primera edición ed.). Oxford University Press México.

LEGISGRAFÍA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (5 de Febrero de 1917). Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación. Texto Vigente.

Ley de Ingresos de la Federación. (15 de Noviembre de 2016). Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación. Texto Vigente.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (11 de Diciembre de 2013). Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación. Texto Vigente.

Código Fiscal de la Federación. (31 de Diciembre de 1981). Nuevo Código Publicado en el Diario Oficial de la Federación. Texto Vigente.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018. (22 de Diciembre de 2017). Resolución publicada en el Diario Oficial de la Federación. Texto Vigente del 1 de Enero de 2018 hasta el 31 de Diciembre de 2018.