

**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE  
HIDALGO**

---

*FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS  
ADMINISTRATIVAS*

TESIS

**¿EL ISR ES UN IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO?**

QUE PRESENTA:

**MICHAEL ZIRATE AMBRIZ**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

ASESOR

*C.P. JOSÈ LUÌS RODRIGUEZ CELIS*

MORELIA, MICHOACAN, NOVIEMBRE DE 2009

## INDICE

INTRODUCCION	3
ANTECEDENTES	5
CAPITULO I        LAS CONTRIBUCIONES	
Impuestos	10
Aportaciones de seguridad social	10
Contribuciones de mejoras	10
Derechos	10
CAPITULO II        MARCO LEGAL	
La Constitución	14
Leyes	15
Código	16
CAPITULO III        LOS IMPUESTOS	
Definición	17
Principios de los impuestos	17
Los principios generales	18
Los principios elementales	19
Los principios constitucionales	20
5.1 Principios de legalidad	
5.2 Principios de proporcionalidad y equidad	
CAPITULO IV        CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	
Directos e indirectos	21
Regresivos y progresivos	22
Objetivos y subjetivos	24

---

CAPITULO V	LOS ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	
	Sujeto	25
	Objeto	28
	Base	29
	Tasa o tarifa	29
	Época de pago	30
CAPITULO VI	MECANICA DE PAGO	
	Aspecto contable	30
	Aspecto fiscal	37
	Calculo	39
	Análisis	40
	CONCLUSIONES	46
	RECOMENDACIONES	51

## INTRODUCCION

En el presente trabajo no planteo un problema ya que mi intención no es modificar una ley, sino reafirmar un criterio y aportar evidencias.

Antes de iniciar con un tema tan complejo, importante y polémico como lo son los impuestos, creí conveniente iniciar con una breve reseña de cómo es que surge la obligación tributaria; así de esta manera crear un panorama general de los impuestos, dado que los impuestos han sido la principal fuente de ingresos en los tres niveles de gobierno como lo es la Federación, los estados y municipios.

Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley y que de acuerdo con la COSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (CPEUM) deben contener tres principios generales para ser consideradas como tales, como lo es la Proporcionalidad, la Equidad, y la Reserva de Ley.

De igual forma, tienen que reunir sus elementos, que son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y considerado desde mi punto de vista muy particular, la época de pago.

Los impuestos se clasifican en directos e indirectos, que son características de los impuestos y para ello mencionamos ejemplos claros y sencillos para un mejor entendimiento de lo que tratamos de manifestar y así pueda ser útil para el lector.

Para nuestro ejemplo de un impuesto directo, mencionaremos al IVA ya que cuenta con la característica de ser un impuesto traslativo y que repercute sobre el consumidor final; por otro lado el impuesto directo es el que repercute sobre la propia riqueza del contribuyente, gravando sus ingresos, como lo es el ISR.

La diferenciación entre impuestos directos e indirectos se sustenta en la repercusión de la carga impositiva, pero sin perder de vista que la repercusión de los impuestos en muchos casos opera de manera casi imperceptible en virtud de realizarse a través de mecanismos sofisticados y que solo mediante técnicas depuradas puede detectarse y ser medido su impacto, por ejemplo existe la creencia generalizada que el IMPUESTO SOBRE LA RENTA es por esencia el típico impuesto directo en virtud de la imposibilidad de traslado, no obstante que ello se vea contrariado por la contundencia de los hechos que acreditan que existe la posibilidad de su traslado encubierto vía GASTOS GENERALES.

De allí nuestra idea de nuestra investigación...

...¿EL ISR ES UN IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO?

De acuerdo con lo que analizo en la presente hipótesis, no es resolver un problema, si no probar una teoría y aportar evidencias, escogí un modelo de investigación DESCRIPTIVO ANALITICO para tener una mejor perspectiva de lo que son los impuestos y sobre quien repercuten.

## ANTECEDENTES

Se dice que el origen de las contribuciones se da en el momento, en que el hombre decide vivir en sociedad, ya que a partir de aquí, es cuando se da también el origen de las comunidades que posteriormente en su conjunto forman un estado, el cual tiene la necesidad de ser conducido por un gobierno, y este a su vez para satisfacer las necesidades de sus comunidades, le es necesario desde ese momento la implantación de las contribuciones.

En la antigua Grecia la recaudación de las contribuciones hechas a su gobierno, se daba a través de las llamadas "LITURGIAS".

Las contribuciones en la Roma antigua, en su principio sólo se imponían en caso de emergencia, estas contribuciones sólo se cobraban en las provincias y no a las ciudades romanas, ya que la consideraban como una ofensa.

La cobranza de éstas contribuciones para el imperio se hacía a través de los llamados publicanos.

De igual forma en la época antigua la guerra fue considerada como una forma de allegarse contribuciones, las cuales eran cobradas a los pueblos sometidos.

Una época como la edad media (era de las cruzadas) es rica en experiencia en la explotación del poderoso al débil, ya que en ella el poderoso lo representaba el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que se requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física de los ataques vandálicos de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece las condiciones para sus servicios, los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

---

**OBLIGACIONES PERSONALES:**

Estas consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esta obligación totalmente libre para el criterio del señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al Señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alojar a los visitantes del señor feudal, fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos.

**OBLIGACIONES ECONÓMICAS:**

En este género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar por usar el horno, el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo, etc.

**Impuesto de la Talla o Pecho.** Se conoció con este nombre porque al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla, los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran:

- A. El casamiento de una de las hijas.
- B. Armar de caballero a un hijo.
- C. La adquisición de equipo para las cruzadas.
- D. La propiedad de inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

**Impuesto De Mano Muerta.** Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, en esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como el derecho de relieve, de acuerdo con este impuesto el señor feudal

también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios.

**Diezmo.** Representaba la obligación del siervo de pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

## **LOS TRIBUTOS**

### **Su Presencia En La Economía**

Superadas aquellas etapas de la historia se asiste en la actualidad a un período de gran complejidad en el que el fenómeno tributario se ha liberado de aquellos estigmas constituyendo para el Estado moderno una realidad socialmente aceptada y por ende sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a la vez a partir de la existencia de una "doble necesidad". Por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad. No es posible, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen mínimos de bienestar para la colectividad, etc.

El estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como cometido estatal, tornándose de esa manera las mismas en necesidades públicas. Asegurar la provisión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula fatalmente con el problema de financiamiento público, es decir con la arbitracón de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para encarar tal cometido. La única vía que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos.

A través del tributo, se posibilita que sólo se llame a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien detenta capacidad contributiva y sólo dentro del límite de la misma.

---



## **¿Cómo han evolucionado los sistemas impositivos?**

En la edad media los impuestos no se pagaban con dinero, sino en especie (con trabajo o con parte de la producción agraria). Como los servicios que ofrecían los gobiernos consistían en esencia en la defensa militar o en la realización de algunas obras de utilidad pública, como carreteras, el cobro de impuestos en especie bastaba para cumplir estos objetivos. Los gobernantes podían reclutar soldados y trabajadores, y exigir a los nobles que proporcionaran soldados y campesinos en función de su rango y sus bienes. De forma similar, se cobraba una parte de la producción agrícola a los terratenientes, con lo que se podía alimentar a trabajadores y tropas. En los Estados actuales, aunque los impuestos se cobran en términos monetarios, el método es el mismo en la práctica: el gobierno establece una base impositiva (en función de los ingresos o de las propiedades que tienen) y a partir de ahí se calcula el impuesto a pagar.

No obstante, en la actualidad los sistemas impositivos varían según los países, pudiéndose crear un sistema de pago en especie o cobrar impuestos sobre los ingresos. Los sistemas más sencillos sólo son viables cuando la intervención del gobierno en una economía es mínima. Cuando las pretensiones gubernamentales son múltiples, el sistema impositivo tendrá una estructura compleja, teniendo que elaborar sistemas fiscales de control y educación ciudadana cada vez más eficientes.

## **CAPITULO I**

### **LAS CONTRIBUCIONES**

Para que la tributación con la que los ciudadanos de la Republica deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los estados y municipios en que residan, sea proporcional y equitativa, como previene el articulo 31 constitucional, es preciso no solo que la ley establezca el impuesto, sino que también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota y forma y términos de computarla y pagarla; de otro modo, sería la autoridad fiscal y no la ley, como quiere la Constitución Federal que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario.

La Constitución De Los Estados Unidos Mexicanos, señala como obligación de los mexicanos el contribuir. La palabra contribuir indica colaborar para cubrir las erogaciones que se generan por la realización de servicios públicos, lo que no necesariamente se refleja en un beneficio directo de quien paga la contribución, dada la naturaleza publica del gasto.

#### **EL IMPUESTO ES UNA CONTRIBUCIÓN**

La idea de que un impuesto deriva de imposición, provoca rechazo al mismo, puesto que implica que quien impone la obligación no pregunta al gobernado si quiere o no pagar, las condiciones o los montos. El CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (CFF) desde mi punto de vista no define lo que es el impuesto partiendo de lo que significa el ejercicio del imperio del poder del estado, o de que son los representantes del pueblo quienes discuten los impuestos, de manera indirecta se refiere mas al mismo como una de las obligaciones que se deben pagar y que sea distinta de las señaladas en el mismo articulo de la siguiente manera:

**ARTICULO 2° DE CFF.** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

### **IMPUESTOS**

Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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.

### **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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

### **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.

### **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.

## **ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES**

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones, a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en el Código Fiscal de la Federación se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios.

Por otro lado y buscando una definición de ISR en materia económica, encontramos que un diccionario del tema establece como Impuesto Sobre la Renta, a “la contribución que grava el ingreso de las personas y entidades económicas (personas físicas y morales). El Impuesto Sobre la Renta incluye el gravamen al trabajo, al capital y a la combinación de ambos”.

Es considerado un impuesto directo, por que incide en forma específica sobre el ingreso de las personas y de las sociedades mercantiles. Por su parte, un diccionario financiero, considera como Impuesto Sobre la Renta a “la imposición sobre los ingresos netos efectivos o presuntos de las personas físicas, personas morales y de las empresas en la forma de dividendos, alquileres, regalías, sueldos,, pensiones y otros ingresos. Se incluye también las ganancias de capital, ventas de tierra, inmuebles o valores de otros activos.

En la primera definición (económica) vemos que el ISR es considerado como la contribución que grava el ingreso de las personas y entidades económicas, sean estas personas físicas o personas morales. Mientras que, la segunda definición (financiera) establece como tal a la imposición sobre los ingresos netos efectivos o presuntos de las personas físicas, personas morales y de las empresas. Así, encontramos que en ambas definiciones y en ambos espacios científicos, existen ciertas semejanzas y ciertas diferencias, si bien es cierto, no tan diametralmente opuesta, como veremos a continuación.

---

En primer caso, tenemos como diferencia, que el ISR es la contribución y en el otro es la imposición; es semejanza, el que en ambos casos el impuesto grava los ingresos (en el segundo caso, son los ingresos netos efectivos o presuntos), y también, en los dos casos, el ISR recae en las personas físicas y en las personas morales.

Ahora bien, ¿la contribución y la imposición son en el ámbito fiscal, figuras o instituciones distintas? La contribución es definida por Gil Valdivia como "un ingreso fiscal ordinario del estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos."

En tanto que, el termino imposición derivado del latín imposition-onis significa carga, tributo u obligación que se impone. Por tanto y en esencia, los conceptos de contribución e imposición a que se refiere la ciencia económica y la ciencia financiera, son la clase y el género, respectivamente; es decir, la imposición es la clase y la contribución es el género dentro de aquellas clases.

El legislador en el Código Fiscal de la Federación en vigor ha definido las figuras tributarias, pretendiendo superar las deficiencias de la legislación anterior, privilegiando la referencia ahora sí a la nota distintiva y particular de cada una de ellas, como lo es la mención de la distinta estructura de los hechos previstos por el legislador y de cuya realización surge la obligación de pagar cada uno de los tributos. Así por ejemplo el señalamiento de la conducta administrativa realizado por el Estado que tenga como destinatario y eventual beneficiario a un determinado sujeto, para el caso de los hechos; o el beneficio directo que recibe una persona derivado de una obra pública, para el caso de las contribuciones de mejora; o bien la percepción de los servicios de seguridad social prestados por el Estado o la sustitución que éste haga del obligado a prestarlos, esto para el caso de los aportaciones de seguridad social.

Sin embargo, la definición consignada por el legislador en el artículo referido respecto al impuesto resulta insuficiente e insostenible desde el punto de vista lógico, en virtud de que queda más claro lo que no es un impuesto que lo que sí es. Tal es el resultado a que se arriba por la utilización del método seguido. Puede afirmarse que a partir de tal concepto residual de impuesto lo único que queda claro es que tal especie de tributo es todo aquello que no sea ni derecho, ni aportación de seguridad social o contribución de mejora, pero el legislador se obtiene de precisar las notas positivas y definitorias de lo que sí deba entenderse por impuesto.

## **CAPITULO II**

### **MARCO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES**

Dado que el marco legal de las contribuciones esta integrado por todas las leyes, hago mención de ellas de acuerdo con su nivel jerárquico de la siguiente manera:

#### **LA CONSTITUCION**

#### **TRATADOS INTERNACIONALES**

#### **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION**

#### **LEYES FISCALES**

#### **REGLAMENTOS**

#### **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

#### **REGLAMENTO**

#### **DERECHO COMUN**

#### **LA CONSTITUCION**

El artículo 31 fracciones IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

"Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes ... "

De esta forma la CPEUM nos indica, que los mexicanos tenemos la obligación de ayudar económicamente al estado, para realizar su actividad y nos señala que habrá una serie de leyes que nos indicaran la manera equitativa en que cooperemos todos y cada uno de los ciudadanos.

El artículo 31 fracción IV de la CPEUM nos habla acerca de las contribuciones, para ser consideradas como tales, deben contener los tres principios jurídicos fundamentales que son; en primer término, el principio de legalidad, Proporcionalidad y la Equidad. Si hace falta cada uno de los requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos.

De igual forma, la Carta Magna en el artículo 73 establece las facultades del congreso para imponer contribuciones, además de examinar, discutir y aprobar anualmente los presupuestos correspondientes para un ejercicio fiscal.

## **LAS LEYES**

### **(ISR, IVA, IETU, IDE).**

El artículo 1° de la LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA nos habla de los sujetos del impuesto:

Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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



## **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación nos dice:

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

El artículo 1° de la LISR (sujetos del impuesto) y el 6° del CFF, momento de causación de las contribuciones y fecha de pago se relacionan para hacer que la ley no deje de lado a los extranjeros, puesto que, cuando residan en territorio nacional o con fuentes de ingresos en la república, tienen la obligación de cubrir el impuesto fijado por las leyes respectivas.

## **CAPITULO III**

### **LOS IMPUESTOS**

#### **DEFINICION DE IMPUESTOS**

Los impuestos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Esta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.).

“Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social. Los impuestos deben ser proporcionales a las posibilidades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte.

“Las prestaciones en dinero, especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos.”

“Prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas.

#### **PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS**

El conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del estado. Por ello se debe observar y prever los efectos que puede originar la imposición, ya que una mala aplicación de las contribuciones puede provocar graves consecuencias Económicas, Políticas y Sociales en un Estado.

---

El tema de los principios de la imposición es materia de la ciencia de las finanzas, ya que ella engloba la economía, la política y el derecho, y cada una de estas disciplinas aporta elementos para la mejor y más adecuada imposición.

Para efectos de este estudio haremos una división en tres clases de principios:

1. Los principios generales, en donde incluiremos un interesante enfoque de principios de la imposición de Fritz Neumark.
2. Los principios elementales de Adam Smith, expuesto en su obra clásica "*La riqueza de las naciones*".
3. Los principios Constitucionales que se derivan de nuestra Carta Magna

## **LOS PRINCIPIOS GENERALES**

El alemán *Fritz Neumark*, presenta una división más general de los principios a los que debe someterse la política fiscal, para poder calificarse como justa y económicamente racional.

Este autor considera que a fin de alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficiencia en la tributación, se deben observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos, y técnico-tributarios.

### *Principio Social.*

Aplicando éste principio, se debe buscar distribuir los gravámenes para que la carga tributaria resulte equilibrada.

### *Principio Económico.*

Nos manifiesta la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía.

### *Principio Técnico Tributario.*

Señala que debe de existir una estructura adecuada del sistema y de las normas tributarias, que a través de congruencia, precisión y claridad, faciliten su aplicación a los contribuyentes.

---

Conforme ha pasado el tiempo, se puede ver que se amplía la visión de los principios de los impuestos y algunas divisiones plasman en mejor medida las características de estos.

Si analizamos los principios de los diferentes autores, podemos ver que la mayoría son aplicables en la actualidad y no han dejado de existir en su forma más pura.

## **LOS PRINCIPIOS ELEMENTALES**

Los principios de los impuestos según Adam Smith, en su libro "Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de La Riqueza de las Naciones", fórmula cuatro principios fundamentales de la tributación.

### Principio de Igualdad.

"Los súbditos de cada Estado, según Adam Smith, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción a los ingresos de que goza bajo la protección del Estado".

### Principio de Certidumbre.

"El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario; así mismo, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente". Lo anterior debe darse para evitarse actos arbitrarios por parte de la autoridad.

### Principio de comodidad.

"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente".

### Principio de Economía.

"Los impuestos pueden sacar o pedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hace ingresar en el tesoro público". Lo anterior va encaminado, a que el rendimiento del impuesto debe ser mayor a lo que se invierta para su recaudación a fin de encontrar los medios de control, recaudación y administración más eficientes y menos onerosos.

---

## **LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

### **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Para que una obligación pueda existir, debe estar contemplada en una Ley. El Estado actúa como una autoridad que impone las leyes. El cumplimiento de estas no se deja al arbitrio de los particulares, ya que el Estado tiene no sólo la facultad, sino la obligación de exigir el pago.

Siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación.

El Estado es el ente regulador de las tarifas y tasas que deben pagar los individuos que caigan en los supuestos de Ley.

### **PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD**

#### **LA PROPORCIONALIDAD:**

Los sujetos del impuesto (contribuyentes), deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado, consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta y menos quien recibe menos renta.

#### **LA EQUIDAD:**

La contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, etc., deben ser establecidos con claridad y precisión para que el contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria.

## **CAPITULO IV**

### **CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS**

#### **IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS**

Esta es la principal clasificación de los impuestos.

##### **Los Impuestos Directos.**

Son aquellos que recaen directamente sobre la persona, empresa, sociedad etc. Entre los impuestos directos se pueden clasificar: los impuestos a la renta, al enriquecimiento, o aquellos que se cobran por trámites personales como la obtención de documentos, pagos de derechos y licencias, etc.

##### **Los Impuestos Indirectos.**

Se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aun cuando el Estado no lo está cobrando directamente el impuesto a éstas. Los impuestos indirectos, entonces, se cobra en la compra y venta de bienes y servicios y al realizar otro tipo de transacciones comerciales como la importación de bienes (traer bienes desde otros países al país). Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado (IVA).

La diferenciación entre impuestos directos o indirectos se sustenta en la posibilidad o no de la traslación del impuesto, es decir, del traslado o no que haga el contribuyente de un impuesto a personas distintas a él, que en virtud de tal figura vienen a soportar realmente el peso de la carga tributaria. De acuerdo con tal figura la persona que por ley debiera y que de hecho esta obligada a pagar el impuesto, el sujeto deudor-contribuyente, y otra la que en verdad soporta en su economía el impacto de tal carga impositiva, de manera tal que a este ultimo bien podría denominársele como deudor-contribuyente de hecho.

---

La operación de la traslación como mecanismo de transferencia de la carga impositiva de parte del deudor-tributario contribuyente a una persona que en principio no es llamada por la ley para soportarla depende de muchos factores, tales como la estructura del impuesto, las condiciones del mercado y la posición que tenga el sujeto. El Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo, es un tributo que permite una fácil traslación de la carga impositiva del enajenante del bien o prestador del servicio por el adquirente. En otras ocasiones la traslación no se opera, no obstante que la estructura del impuesto lo posibilita, en virtud de las condiciones del mercado ya que habrá casos en que la posición competitiva de un sujeto sea tan precaria que el mero traslado del impuesto al cliente potencial lo dejaría fuera de competencia.

Por otra parte, no debe perderse de vista que la traslación en muchos casos opera de manera casi imperceptible en virtud de realizarse a través de mecanismos sofisticados que solo mediante técnicas depuradas puede detectarse y ser medido su impacto, por ejemplo existe la creencia generalizada que el impuesto sobre la renta es por esencia el típico impuesto directo en virtud de la imposibilidad de su traslación, no obstante que ello se vea contrariado por la contundencia de los hechos que acreditan que existe la posibilidad de su traslado encubierto vía precios.

## **IMPUESTOS REGRESIVOS Y PROGRESIVOS**

### **Los Impuestos Regresivos**

Son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.

---

## Los Impuestos Progresivos

Por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa. Con este tipo de impuestos los pobres pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que ésta debe pagar por el impuesto también aumenta. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos.

Los impuestos indirectos suelen ser regresivos y los directos progresivos. Estos últimos se calculan principalmente sobre la renta (ingresos) o enriquecimiento de una persona, o las ganancias de una empresa. Es importante que los impuestos no recaigan sobre bienes y servicios de primera necesidad (aquellos sin los cuales las personas no podrían sobrevivir) razón por la cual siempre se procura imponer impuestos sobre bienes y servicios menos indispensables como los cigarrillos, el licor y los juegos de azar, entre muchos otros.

Los efectos que generan los impuestos dependen del monto que se cobre y de los bienes o servicios sobre los cuales éstos recaigan, por lo que los gobiernos nacionales deben ser muy cuidadosos a la hora de imponer un impuesto, pues un cálculo erróneo sobre las consecuencias de un impuesto podría generar resultados contrarios a los esperados. Por ejemplo, un mal cálculo en un impuesto puede hacer que la carga y el peso económico sea considerado tan alto que las personas o empresas afectadas no deseen producir, ahorrar o generar riqueza. Lo anterior trae graves consecuencias para la economía de un país.



### **Impuestos Objetivos y Subjetivos**

Conforme a los criterios de dicha clasificación pertenecen a la primera categoría aquellos impuestos en los que la cuantificación de la carga impositiva a cargo del deudor tributario se realiza sin tomar en consideración de manera directa las condiciones personales de éste, tales como los ingresos, gastos, cargas familiares, etc., sino que el impuesto a pagar en tales casos es resultante del valor de la operación. El impuesto al valor agregado puede ser un buen ejemplo de esta categoría dado que en cada caso se liquida a partir del valor de operación y en algunas ocasiones adicionado éste con otros valores, pero para ello no es relevante el cuadro de condiciones personales del contribuyente.

Por el contrario se considera como impuesto subjetivo aquel cuyo monto a cargo sólo es resultante de factores que tienen que ver con las condiciones personales del sujeto deudor-contribuyente. Suele tomarse como prototipo de esta categoría el impuesto sobre la renta cuya cuantía a cargo siempre será resultante del nivel de ingresos acumulables, de gastos, pérdidas, etc., que finalmente reflejan y conforman la situación particularísima de cada sujeto.

Una vez analizado ¿que es un impuesto? el marco legal de las contribuciones, los elementos del impuesto y la clasificación de los impuestos, vamos hacer un análisis mas enfocado a la clasificación de los impuestos ya que este es un tema muy importante para demostrar que el impuesto sobre la renta también puede ser considerado como impuesto indirecto ya que este en algunos casos permite su traslación.

## **CAPITULO V**

### **ELEMENTOS DEL IMPUESTO**

#### **ELEMENTOS DEL IMPUESTO**

Una vez enunciados los principios tributarios pudimos establecer que la potestad de establecer contribuciones es del Estado. Sin embargo, también mencionaremos que los ordenamientos deben contener el respeto al principio de legalidad de manera clara y precisa sus elementos, de acuerdo con lo mencionado en el artículo 5° del CFF es decir; sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y desde mi punto de vista muy particular, considero como un elemento adicional del impuesto, la época de pago.

#### **SUJETOS:**

Obedeciendo a que la obligación tributaria es consecuencia de una relación jurídica, es pues, natural, la existencia de dos sujetos: un deudor y un acreedor, por lo tanto existen dos tipos de integrantes en la relación, sujetos activos y pasivos.

#### **Sujeto Activo:**

Son considerados sujetos activos aquellos que tienen el derecho de exigir el cumplimiento de las obligaciones en los términos fijados en la ley, de tal manera que únicamente pueden ser la Federación, las Entidades Locales y los Municipios, y a estos, a diferencia de las obligaciones en derecho privado, no solamente les representa un derecho, si no también una obligación irrenunciable, debido a que si en principio la autoridad solamente esta facultada para realizar lo que la ley le autorice y la renuncia al cobro no esta contemplada, no es esta una de sus facultades.

Tal característica del sujeto activo se justifica, pues en el artículo 73 Constitucional se faculta al Congreso de la Unión para el establecimiento de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; y por otro lado, el artículo 116 Constitucional, autoriza el establecimiento de contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público de los estados por medio de sus legislaturas estatales.

### **Sujeto Pasivo:**

Otro integrante de la relación jurídica tributaria es el sujeto pasivo, el que se define como el sujeto obligado en virtud de la misma naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza; podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación que tal sujeto pasivo es numerosamente mencionado como contribuyente.

En materia del Impuesto Sobre la Renta en su artículo primero indica como sujetos del impuesto:

Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

I.- Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III.- Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En el artículo mencionado se indica que los contribuyentes están englobados dentro de la siguiente clasificación:

- a) Obedeciendo a su residencia.
- b) Los que tengan establecimiento permanente en el país.
- c) Los que tengan una fuente de riqueza en el país.

Se debe considerar como residencia de acuerdo al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación:

I.- A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México...

1.- Cuando más del 50% de sus ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2.- Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de interés vital se encuentre en el extranjero.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio a su sede de dirección efectiva...

**OBJETO:**

Para la doctrina, es objeto del impuesto la manifestación de la realidad económica, establecida expresamente en la norma fiscal y considerada a ser sometida a la imposición. También se afirmó que dicho objeto, existe jurídicamente y será imputable a la persona física o moral que se coloque en términos de la ley en el mismo. Por lo cual, es objeto de la imposición, entre otros, la percepción de un ingreso, el usufructo de un bien o la prestación de un servicio.

En la práctica el objeto viene a ser el evento económico sobre el cual se establece el impuesto. Dicha aseveración totalmente acorde con el principio de proporcionalidad, que tiene su fundamento en que las cargas tributarias, siempre deben descansar o tener soporte, en la capacidad de contribuir que se manifieste, precisamente, en la capacidad económica del sujeto pasivo u obligación a contribuir.

El objeto del ISR, es el ingreso percibido por los sujetos pasivos o contribuyentes. Toda vez que así lo determina la norma fiscal que regula el gravamen, en su artículo 1º, que a la letra señala que:

Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

- I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. ....
- III. ....

Así pues, cabe mencionar, que el artículo 10 del ISR dice:

Las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

**BASE GRAVABLE:**

“La base gravable es el monto real de la renta, riqueza, patrimonio o bienes, hechas las deducciones legales sobre las cuales se aplica la cuota, tasa o tarifa previstas por la norma legal.

La base gravable, según establecen Gerardo Gil Valdivia y Federico Quintana Aceves, es “la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto. Para la obtención de la base gravable es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base. De esta forma se pretende que el gravamen recaiga sobre los valores netos y no sobre los valores brutos”.

Sin embargo, tratándose de impuestos “indirectos” como lo es el IVA, la base gravable o base de cálculo es siempre determinada en forma previa con un criterio eminentemente macroeconómico, al estructurarse el tipo de gravamen a aplicarse: IVA tipo renta, tipo producto o tipo consumo. Por lo que en términos simples, generalmente, encontramos que la base del cálculo se integra con la suma de diversos conceptos: el precio pactado y los gastos conexos, con la que la conformación de dicho elemento será, según se trate de impuestos directos o impuestos indirectos, distinta. Empero, también dichos conceptos deberán ser siempre establecidos por la ley, buscando cumplir el siempre imprescindible principio de legalidad de la imposición.

**TASA O TARIFA:**

Una vez que se determinaron los elementos, sujeto, objeto y fue obtenida la base de cálculo del impuesto, procede la determinación de los montos específicos de la prestación tributaria, toda vez que dicha prestación no es tal, y en justicia nunca podrá serlo, en razón de que los ingresos para su materialización requiere necesariamente de insumos; por lo que del total de la base gravable, sólo una parte debe calcularse.

---

El calculo, se efectúa mediante una operación, consistente en aplicar la denominada "tasa impositiva". Elemento que ha sido definido por la doctrina como "el factor que aplicado sobre la base, da la cantidad de dinero que debe pagarse como prestación de la obligación tributaria."

La tasa también llamada cuota, es la cantidad de dinero que se debe pagar por unidad fiscal, es decir; cuanto se debe de pagar por realizar el hecho imponible. Se conoce como tarifas cuando tienen forma de lista de tasas aplicables para bases máximas y mínimas, y como tasa o cuota cuando se da como porcentaje.

En materia del Impuesto Sobre la Renta se encuentra revelado en el artículo 10: las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%...

### **EPOCA DE PAGO:**

En materia de ISR, la norma fiscal establece dos tipos o formas de pago de impuesto: el pago provisional y el del ejercicio. Entendiéndose, el primero, como pago a cuenta o provisional del pago total o del que se causará en el ejercicio.

Nuestra legislación enuncia en el artículo 6 del código fiscal de la federación:

...Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...

La época de pago debe de obedecer a lo señalado en la ley por el legislador.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

En la ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 10:

...el impuesto del ejercicio se pagara mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal...

Mientras que el pago provisional de los mismos sujetos del impuesto, es establecido por el artículo 14, primer párrafo, que a la letra señala que:

“Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago...”

Por ejercicio se debe comprender:

Según el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularan por ejercicios fiscales, estas coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1° de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que se comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate...



## CAPITULO VI

### MECANICA DE PAGO

#### ASPECTO CONTABLE

Según el artículo 86 de la LISR los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

- ❖ Llevar contabilidad de conformidad con el CFF...
- ❖ Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales...
- ❖ Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza en México...
- ❖ Presentar información de retenciones...
- ❖ Formular un estado de situación financiera y levantar inventarios de existencias en la fecha en que termine el ejercicio...
- ❖ Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente...

La contabilidad: Es una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

El principal propósito que persigue la contabilidad es preparar información contable de calidad. Para que esta calidad se dé, deben estar presentes unas series de características que le dan valor como son: utilidad, confiabilidad y provisionalidad.

La característica de utilidad, se refiere en que la información pueda efectivamente ser usada en la toma de decisiones de los usuarios, dado que es importante y que ha sido presentada en forma oportuna.

El contenido informativo se refiere básicamente al valor que posee dicha información y esta compuesto por las siguientes características, con el objeto de satisfacer adecuadamente las necesidades de los usuarios generales de la misma y con ellos asegurar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros.

La utilidad como característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de adecuarse a las necesidades comunes del usuario general y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes, las cuales se deben clasificar en: características primarias, y características secundarias. Dentro de las características primarias están la **confiabilidad, la relevancia, la comprensibilidad y la comparabilidad.**

Las características secundarias de la **confiabilidad** son: la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la información suficiente.

Las características secundarias en la **relevancia** son: la posibilidad de predicción y confirmación, y la importancia relativa.

### **CONFIABILIDAD**

La información financiera posee esta cualidad cuando su contenido es congruente con las transacciones, transformaciones internas y eventos sucedidos, y el usuario general la utiliza para la toma de decisiones basándose en ella.

---

Características asociadas:

**Veracidad**

Debe reflejar transacciones, transformaciones internas y otros eventos realmente sucedidos. Acredita la confianza y credibilidad del usuario general de la información financiera.

**Representatividad**

Debe existir una concordancia entre su contenido y las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que han afectado económicamente a la entidad.

**Objetividad**

La información financiera debe presentarse de manera imparcial, es decir que no sea subjetiva o que esté manipulada o distorsionada para beneficio de algún o algunos grupos o sectores, que puedan perseguir intereses particulares diferentes del usuario general de la información financiera.

**Verificabilidad**

Debe poder comprobarse y validarse utilizando para este fin, información provista por la entidad o a través de fuentes de información externa.

**Información suficiente**

El sistema de información contable debe incluir todas las operaciones que afectaron económicamente a la entidad y expresarse en los estados financieros de forma clara y comprensible; adicionalmente debe aplicarse un criterio de identificación y selección para destacar algunos conceptos al momento de ser informados en los estados financieros.

La suficiencia de la información debe determinarse en relación con las necesidades comunes que los usuarios generales demandan de está. La información financiera debe contener suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los usuarios generales estén adecuadamente sustentadas.

**RELEVANCIA**

La información financiera influye en la toma de decisiones económicas de quienes la utilizan.

**Posibilidad de predicción y confirmación**

Los usuarios generales de la información financiera pueden evaluar la certeza y precisión de dicha información.

La predicción y la confirmación se dan en diferentes momentos, pero forman parte de un mismo proceso, ya que sin el conocimiento del pasado, las predicciones carecen de fundamento y sin un análisis de su proyecto, no se puede confirmar lo estimado.

**Importancia relativa**

La información tiene importancia relativa si existe el riesgo de que su omisión o presentación errónea afecte la percepción de los usuarios generales en relación a su toma de decisiones.

**COMPRESIBILIDAD**

Que facilite su entendimiento a los usuarios generales.

La información acerca de temas complejos que sea relevante no debe quedar excluida de los estados financieros o de sus notas, solo por que sea difícil su comprensión; en este caso, dicha información debe complementarse con una revelación apropiada a través de notas para facilitar su entendimiento.

**COMPARABILIDAD**

Debe permitir a los usuarios generales identificar y analizar las diferencias y similitudes con la información de la misma entidad y con la de otras entidades, a lo largo del tiempo.

Una vez que analizamos las características contables, cabe mencionar la forma en que se puede llevar a cabo la contabilidad. Para cumplir con esta obligación se deben llevar como mínimo los libros diario y mayor, de manera manual, mecanizada o electrónica, y registrar las operaciones que permitan lo siguiente:

- ❖ Identificar cada venta que se realice y relacionarse con la documentación que se expida.
- ❖ Identificar las compras e inversiones que se realicen para la actividad del negocio, en donde pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de la inversión.
- ❖ Relacionar cada operación con los saldos finales de las cuentas.
- ❖ Formular estados de posición financiera.
- ❖ Relacionar el estado de posición financiera con las cuentas de cada operación.
- ❖ Asegurarse de registrar todas las operaciones y garantizar que se asienten correctamente en los sistemas electrónicos que se tengan para ello.
- ❖ Identificar las contribuciones que se deben devolver o cancelar, por ejemplo, los productos que se vendan y sean objeto de IVA. Igualmente, los descuentos y bonificaciones que se hagan.
- ❖ Identificar los bienes, distinguiendo entre los adquiridos o producidos, los que corresponden a materias primas y productos terminados o semiterminados, los vendidos, donados o destruidos.
- ❖ Asimismo, se registra en la contabilidad la destrucción o la donación de las mercancías o de los bienes en el año en que esto se lleve a cabo.

- ❖ Las anotaciones deben ser separadas para que se distingan una de la otra, y deberán realizarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las operaciones.
- ❖ La contabilidad se debe llevar en el domicilio, es decir, en el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios o bien se puede apoyar con la ayuda de un contador.
- ❖ La contabilidad, incluyendo toda la documentación de carácter fiscal, se deberá conservarse durante en periodo de 5 años.

## **ASPECTO FISCAL**

Como en ya lo habíamos mencionado en capítulos anteriores; La Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos nos obliga a contribuir para el gasto público y se complementa con lo que nos menciona las leyes fiscales como la del ISR, IVA, IETU, por mencionar algunas.

El Código Fiscal De La Federación nos menciona en el artículo 1° "las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas."

Así mismo el CFF nos menciona una clasificación de los impuestos de la siguiente manera y que esta estipulado en el artículo II:

Impuestos...

Aportaciones De Seguridad Social...

Contribuciones De Mejoras...

Derechos...

El CFF nos menciona, en su artículo 5° lo referente a su aplicación estricta de las disposiciones fiscales de la siguiente manera:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se

considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y desde el punto de vistas y considerando un elemento adicional e importante del que escribe, la época de pago.

El artículo 6° del mismo CFF menciona que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad.

Asimismo, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Como ya lo mencionamos en capítulos anteriores los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Cuando el contribuyente, llamado sujeto pasivo, no cubra las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, según el artículo 21 del CFF, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno...

De esta manera los contribuyentes que incurran en un delito fiscal, estarán a lo dispuesto en el título IV capítulo I del CFF.

Artículo 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios,

---

así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurran en responsabilidad penal.

## CALCULO

La Ley Del Impuesto Sobre La Renta nos menciona en su artículo 10, que determinaremos nuestro resultado fiscal de la siguiente manera:

Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título.

Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, 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.

Así de igual manera a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirá, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ingresos acumulables	\$ 1,000,000
(menos)Deducciones autorizadas	\$ 735,000
Resultado fiscal	\$ 265,000
(menos)Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	\$ 60,000
(menos)Pérdidas fiscales actualizadas anteriores	\$ 125,000
Utilidad o pérdida del ejercicio	\$ 80,000



## ANALISIS

Para comenzar es importante resaltar que el Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto con el cual todos nos vemos llamados a contribuir en nuestra vida diaria, de una u otra manera, día a día nos vemos afectados por este impuesto.

Los sujetos del Impuesto, contribuyentes responsables, deberán presentar una declaración sobre las operaciones gravadas realizadas en el período tributario del mes de calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido.

Igualmente determinarán y pagarán el Impuesto resultante o, si correspondiere, determinarán el saldo del crédito fiscal que haya excedido al Impuesto del respectivo período.

Según el artículo 4 del CFF, son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuyentes, de aprovechamientos o de sus accesorios incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servicios públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Estrechamente relacionado con los objetivos de los impuestos, se encuentran o debemos considerar y ubicar los efectos que la aplicación de los mismos traen consigo, tanto para el sujeto activo como los sujetos pasivos que se encuentran involucrados en la sumamente compleja relación fiscal-tributaria.

Como efecto principal de la imposición, la doctrina ha estudiado diversos; sin embargo, en mi opinión personal como las más destacables menciono, la repercusión, la traslación y la incidencia.

En este efecto de los impuestos, que es estudiado y analizado exhaustivamente, se considera como percusión a "la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo." Dicho efecto, se ha dicho en repetidas ocasiones representa un ideal, puesto que positivamente se está afectando la fuente de ingresos que se desea gravar.

---

En ese sentido, desde el principio se esta afectando la fuente y el sujeto que se desea afectar. Se entiende por traslación al hecho de pasar o "trasladar" la carga del impuesto a otra u otras personas, y la incidencia será la caída del gravamen sobre la persona que realmente lo pague, y que por lo tanto, lo sufrirá en su patrimonio.

En ese orden de ideas, y siguiendo a lo analizado por Ernesto Flores Zavala, la repercusión "es una lucha entre el sujeto del impuesto y los terceros, el sujeto, tratando de trasladar el impuesto y el tercero tratando de evitarlo restringiendo el consumo de ese artículo; el triunfo depende no solo de la fuerza económica, si no de la concurrencia de otros factores diversos, como la necesidad de la cosa gravada, la existencia de sucedáneo, etc.

Ejemplo de los tres puntos tomados en cuenta como efectos de los impuestos, partiendo de que obtuvimos como utilidad del ejercicio \$10'000,000 separamos el 5% para la reserva legal, pagamos 10% de PTU a los trabajadores, se repartieron \$2'000,000 a los socios y pagamos el 28% de ISR.

UTILIDAD DEL EJERCICIO	
1) 500,000	10'000,000 (SI)
2) 1'000,000	
3) 2'000,000	
3'500,000	10'000,000
	6'500,000

RESERVA LEGAL	
	500,000 (1)
	500,000

PTU POR PAGAR	
	1'000,000 (2)
	1'000,000

DIVIDENDOS POR PAGAR	
	2'000,000 (3)
	2'000,000

GASTOS DE GENERALES	
4) 280,000	
280,000	

ISR POR PAGAR	
5) 280,000	280,000 (4)
280,000	280,000

BANCOS	
	280,000 (5)
	280,000

Con este sencillo ejemplo nos damos cuenta que la reserva legal, los dividendos y la PTU, sí afectan las utilidades del ejercicio, mientras que el ISR nunca se paga de las utilidades del ejercicio.

Según el artículo 32 de la LISR en su fracción 1°, no serán deducibles los pagos por Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros...

De acuerdo con lo que menciona la norma jurídica, el ISR, es no deducible; por lo tanto, se registra en la cuenta de Gastos Generales, esto según las NIF.

Como vemos el ISR repercute momentáneamente sobre nuestro patrimonio y la incidencia o sobre quien realmente repercute o quien lo paga es el consumidor del producto o servicios; así de esta manera el ISR lo recuperamos vía Gastos Generales.

Sí hacemos otro análisis más detallado de la incidencia del Impuesto Sobre la Renta, sabremos que para una empresa industrial, se determinará el costo total de nuestros productos tomando en cuenta los tres elementos principales del costo, como lo son: Materiales, Mano de obra y Costos indirectos de fabricación, además se le agregara el costo de distribución, costo financiero, costo de administración y otros costos. Es importante mencionar que los pagos que se realicen de Impuesto Sobre la Renta durante el ejercicio, se llevarán a una cuenta llamada Gastos no Deducibles y que forman parte del rubro de Gastos de Administración, asimismo se le adicionara un margen de utilidad y de esta manera obtendremos nuestro precio de venta.

Así, de esta misma manera, las empresas comerciales determinaran su precio de venta, tomando en cuenta los mismos elementos que mencionamos en el párrafo anterior, haciendo la aclaración que estas empresas debido a su giro, no cuentan con un costo de producción, sino un costo de adquisición.

De esta manera demostramos de una forma mas específica que nuestro ISR lo encubrimos dentro de nuestro precio de venta y así, como lo mencionamos en párrafos anteriores, la repercusión del ISR sobre nuestro patrimonio es momentáneo ya que sobre quien incide realmente o quien repercute, es el consumido final.

---

Es de suma importancia hacer hincapié, indicando de una manera precisa que de acuerdo a lo señalado por la norma jurídica en su artículo 32 fracción 1° no serán deducibles los pagos por Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros... y siguiendo lo señalado, nos damos cuenta que el ISR es No Deducible para efectos fiscales solamente, mientras que para efectos contables forzosamente tiene que estar contemplado dentro de nuestro costo total.

Lo mencionado en párrafos anteriores lo mostramos en los dos siguientes esquemas, donde se ve claramente la determinación del costo total, para una empresa industrial y una comercial:

<b>COSTO TOTAL</b>					
COSTO DE PRODUCCION	COSTO DE DISTRIBUCION	COSTO FINANCIERO	COSTO DE ADMINISTRACION	OTROS COSTO	<b>ISR</b>
MATERIALES DIRECTOS	GASTOS DE VENTA	GASTOS FINANCIEROS	GASTOS DE ADMINISTRACION		<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>
SUELDOS Y SALARIOS DIRECTOS	GASTOS DE INDIRIRECTOS			GASTOS NO CONSUE TUDINARIOS	
MATERIAL IDENTIFICABLE EN LA UNIDAD PRODUCIDA	Suealdos Salarios Tiempo Extra Gratificaciones Vacaciones Gros. Viaje y Repr. Viajicos Luz y Fuerza Rep. y conservación Amortización Depreciación Impuesto Renta Seguros y fianzas Fletes y acarreos Cuotas y suscrips. Vigilancia Seguro Social Materiales Indirs Varios No deducibles	INTERESES DESCUENTO DE DOCUMENTOS COMISIONES Y SITUACIONES GTOS. DE COBRANZA. DESCUENTOS POR PRONTO PAGO. CASTIGO POR CUENTAS INCOBRABLES. VARIOS. NO DEDUCIBLES	Suealdos Honorarios Gros. Viaje y repr. Viajicos Renta Correos tel. y telegr. Cuotas y suscrips. Seguros y fianzas Gastos de prev.soc. Papeleria y utiles de escritorio Depreciación Amortización Rep. y conservación Fletes y acarreos Asso y limpieza Vigilancia Luz y fuerza Varios <b>No deducibles</b>	NO PROPIOS	
SUELDOS Y SALARIOS IDENTIFICABLES EN LA UNIDAD PRODUCIDA	Suealdos Comisiones Gastos de prev.soc. Papeleria y ut.eser. Alumbrado Renta Publicidad y prop. Correo, tel. y telegr. Seguros y fianzas Depreciación Amortización Fletes y acarreos Gratificaciones Gastos viaje y repr. Viajicos Cuotas y suscrips. Rep. Y conservación Asso y limpieza Vigilancia Varios No deducibles			NI NORMALES	

DETERMINACION DEL COSTO TOTAL DE UNA EMPRESA INDUSTRIAL

COSTO TOTAL		COSTO DE ADQUISICION	COSTO DE DISTRIBUCION	COSTO FINANCIERO	COSTO DE ADMINISTRACION	OTROS COSTO	ISR
	<p>ADQUISICIONES NETAS DE MERCANCIA FLETES Y ACARREOS MANIOBRAS DE CARGA Y DESCARGA</p>	<p>GASTOS DE VENTA</p> <p>Sueldos Comisiones Gastos de prev.soc. Papelería y ut.eser. Alumbrado Renta Publicidad y prop. Correo, tel y teleg. Seguros y fianzas Depreciación Amortización Fletes y acarreo Gratificaciones Gastos viaje y repr. Viajes Cuotas y suscrips. Rep. y conservación Aseo y limpieza Vigilancia Varios No deducibles</p>	<p>GASTOS FINANCIEROS</p> <p>INTERESES DESCUENTO DE DOCUMENTOS COMISIONES Y SITUACIONES GTOS. DE COBRANZA. DESCUENTOS POR PRONTO PAGO. CASTIGO POR CUENTAS INCOBRABLES. VARIOS. NO DEDUCIBLES</p>	<p>GASTOS DE ADMINISTRACION</p> <p>Sueldos Honorarios Gros. Viaje y repr. Viajes Renta Correos tel. y teleg. Cuotas y suscrips. Seguros y fianzas Gastos de prev.soc. Papelería y útiles de escritorio Depreciación Amortización Rep. y conservación Fletes y acarreos Aseo y limpieza Vigilancia Luz y fuerza Varios <b>No deducibles</b></p>	<p>GASTOS NO CONSUE TUDINARIOS</p> <p>NO PROPIOS</p> <p>NI NORMALES</p>	<p><b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b></p>	

DETERMINACION DEL COSTO TOTAL DE UNA EMPRESA COMERCIAL

## CONCLUSIONES

Con el presente trabajo no se pretende hacer otra cosa que no sea ofrecer un planteamiento de las cuestiones que todo sistema tributario siempre tiene ante sí y que tienen que ver con la identificación del sujeto que finalmente y de manera efectiva pagara cada impuesto. Y es que una observación sobre cualquier sistema tributario en funcionamiento muestra que independientemente de que la ley establece quién asume la condición de deudor-contribuyente respecto a cada impuesto, el hecho es que tiene a la mano una serie de mecanismos que puesto en operación le permiten bien trasladar a otro el impacto del impuesto, de tal manera que es éste finalmente quien resulta ser el sujeto pagador efectivo, bien para aminorar la carga impositiva que sobre sí recaiga o finalmente para sustraerse a ella.

Es todo sistema tributario una de las cuestiones centrales que permanentemente late es saber quién paga finalmente los impuestos, mas allá de quienes formalmente y en los términos de la ley aparezcan haciéndolo. Este es un tema que pertenece a la entraña de la justicia como valor supremo al que debe servir todo sistema tributario y es que para estar en condiciones de medir y valorar el grado de justicia que consigue el sistema tributario es preciso, entre otras muchas cosas, saber a ciencia cierta y más allá de los telones formales que tienden las leyes, sobre quiénes recae finalmente la carga impositiva.

Pudieran resultar tan tremenda e igualmente injustos dos sistemas tributarios, uno por posibilitar que los llamados a contribuir en función de su capacidad contributiva transfieran la carga a terceros y el otro no obstante estar concebido de una manera impecable, sin embargo su ineficiente gestión tolere grados significativos de evasión, de manera tal que el tributar se reduzca casi a cuestión de conciencia. El resultado en ambos casos es que quienes debieran tributar prácticamente no lo hacen.

Mediante el termino percusión, de origen preponderantemente económico se pretende referir al fenómeno consistente en la identificación del sujeto llamado por la ley a pagar el impuesto y que por ende dentro de tal contexto se denomina sujeto percutido.

En el mismo sentido el impuesto, es un tributo caracterizado por hacer surgir obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario regido por Derecho público. No requiere contraprestación directa por parte de la Administración, y surge exclusivamente como consecuencia de la capacidad contributiva del contribuyente. De esta manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que están en el hecho imponible.

El campo de las ciencias económicas que estudia los impuestos es la finanza pública, mientras que en Derecho, la rama encargada de tal análisis es el Derecho tributario o Derecho Fiscal que son sinónimos.

Todo impuesto define un tipo impositivo, o valor generalmente porcentual que aplicado sobre una base imponible resulta en una liquidación, o importe específico que el contribuyente que se ajuste al supuesto del impuesto está obligado a satisfacer al órgano administrativo competente.

El quehacer tributario ha creado, a través del tiempo, con el objeto de sistematizar el fenómeno tributario, distintas clasificaciones de los impuestos.

Doctrinariamente, son conocidas diversas clasificaciones; entre otras, se menciona con cierta regularidad la corriente que considera a los impuestos como directos e indirectos; la que los designa como Impuestos Sobre la Renta, el capital y el consumo; la que lo establece como impuestos reales y personales; ordinarios y extraordinarios; progresivos y regresivos, y otras más de menor importancia: sin embargo, para efectos de este estudio, solo interesan las dos primeras clasificaciones: la que los determina como impuestos directos e indirectos y la de los Impuestos Sobre la Renta, el capital y al consumo.

---



La clasificación que considera los impuestos como directos e indirectos, es la que, generalmente, se encuentra en los tratados de Derecho Financiero y Finanzas Publicas.

Sin embargo, hay que mencionar que dicha clasificación no es únicamente aceptada por los estudiosos de esas ciencias. Ciencias que, por otro lado, se ocupan, respectivamente, del estudio en materia de derecho y economía de la actividad financiera estatal.

Esta corriente de la imposición se origina en tres criterios: el de la incidencia impositiva, el administrativo y el criterio de la capacidad contributiva. Según el criterio de la incidencia impositiva, son impuestos directos aquellos que el contribuyente no puede trasladar a otros sujetos, y que recaen inevitablemente en su patrimonio. En cambio, un impuesto es indirecto si, por el contrario, el contribuyente puede trasladarlo, de manera tal, que no sufre su impacto económico-financiero.

El criterio administrativo señala, por su parte, que son impuestos directos los que inciden en las personas, posesiones, o el disfrute de las riquezas, es decir, que gravan situaciones fiscales normales y periódicas (mensual, trimestral, anual, etc.) o que presentan en su realización cierta constancia, y por lo tanto se perciben con base en listas nominativas de contribuyentes. Son impuestos indirectos, en cambio, aquellos gravámenes que tienen como hecho generador situaciones aisladas o esporádicas, de tal suerte que no resulta económicamente viable a la administración tributaria la realización de un padrón de contribuyentes.

Según el tercer criterio mencionado, son impuestos directos, los que recaen sobre la manifestación de la capacidad contributiva directamente, es decir, caen donde la riqueza se muestra con elementos ciertos, como el ingreso y el patrimonio. En tanto que, son impuestos indirectos los gravámenes establecidos considerando que la base de la riqueza ya no es motivo de imposición, sino que lo son otras manifestaciones indirectas.

---

En relación a esta clasificación de los impuestos, podemos afirmar que ha sido generalmente aceptada tanto por la doctrina como por los mismos tribunales.

En conclusión describimos a los impuestos directos e indirectos de la siguiente manera:

Los impuestos directos son los que se aplican directamente al titular de la renta o riquezas que los paga, de manera que se puede reconocer quién lo pagó y su monto. Dentro de los impuestos directos están aquellos contemplados en la Ley de la Renta, como los impuestos a las utilidades de las empresas o los impuestos personales.

Pero una vez que analizamos la clasificación de los impuestos nos damos cuenta de que el ISR que generalmente se considera impuesto directo por que recae sobre el propio contribuyente, lo vimos contrariado cuando en el análisis del presente trabajo demostramos que el ISR lo podemos trasladar por medio de los Gastos Generales que van incluidos en el costo total de nuestros productos.

Los impuestos indirectos afectan a personas distintas del contribuyente. En otros términos, el contribuyente que enajena bienes o presta servicios, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben. Dentro de éstos se encuentra el Impuesto al valor agregado (IVA, impuesto al consumo de las personas y empresas).

## RECOMENDACIONES

De acuerdo con lo analizado en el presente trabajo, es importante recomendar a las instituciones de nivel superior de la rama de contaduría y ciencias administrativas, que señalen y analicen la pregunta, tema del presente trabajo, que fue; ¿EL ISR ES UN IMPUESTO DIRECTO O INDIRECTO? Y que determinamos con el estudio realizado que el ISR que tiene la creencia generalizada de que es impuesto directo por que recae sobre la propia riqueza del contribuyente, lo vimos contrariado, ya que el impacto de este impuesto lo podemos medir através de técnicas depuradas.

También cabe mencionar que el Impuesto Sobre la Renta puede ser llamado como un impuesto directo, por otras cuestiones como lo han determinado algunos estudiosos del tema, pero no es directo por que recae sobre la riqueza del contribuyente. Es cierto que repercute momentáneamente, pero con el paso del tiempo con forme vamos vendiendo nuestros productos, estamos recuperando el impuesto, ya que este va incluido en el precio de venta.

El análisis del presente trabajo además de recomendarlo a las instituciones de nivel superior, también les recomiendo e invito, a los alumnos del mismo nivel que cuestionen a sus profesores sobre el tema de este trabajo, ya que los alumnos no tenemos la iniciativa de cuestionar a nuestros profesores y por tal motivo cuando terminamos nuestros estudios universitarios no salimos con los conocimientos suficientes y competentes para hacer frente a la vida en el ámbito profesional, por tal motivo también nos sentimos fallos para ejercer la profesión una vez que terminamos una licenciatura.

Recomiendo también a los alumnos que están por terminar una licenciatura en Contaduría y ciencias administrativas que no pierdan el interés por realizar tesis para su titulación, ya que nuestras investigaciones servirán a nuestros mismos compañeros y seguiremos enriqueciendo nuestros conocimientos y contribuiremos para hacer de nuestra carrera una de las mas completas en cuanto a conocimientos.

---

## BIBLIOGRAFIA

JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO.- LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, NOVENA EDICION.- MEXICO.- EDITORIAL THOMSOM.

DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO.- PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO.- MEXICO.- EDITORIAL LIMUSA.

PLASCENCIA RODRIGUEZ, JOSE FRANCISCO.- ANALISIS DE LOS ELEMENTOS DEL ISR.- MEXICO.- EDITORIAL TEGRA.

DEL RIO GONZALEZ, CRISTOBAL.- COSTOS I.- DUODECIMA EDICION.- MEXICO.- EDITORIAL ECASA.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- MEXICO 2006.- EDITORIAL RAF.

PRONTUARIO FISCAL 2009.- MEXICO.- EDITORIAL CENGAGE.

NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA.- MEXICO.- EDITORIAL EQUUS IMPRESORES.

[WWW.CPWARE.COM.MX](http://WWW.CPWARE.COM.MX)