



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS.**



DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN FISCAL

TESIS

**“EL IMPACTO DEL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS
MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO
DE CONFIANZA DE LAS PERSONAS MORALES”**

Que para obtener el grado de:

MAESTRO EN FISCAL

Presenta:

L.C. JOSÉ JUAN MEDINA PÉREZ.

Director de tesis:

Dr. José Luis Chávez Chávez

Morelia, Michoacán.

Septiembre 2023.

A mis Padres:

Que en la vida siempre dirigieron todas sus energías para guiarme por el camino del bien, y ahora desde el cielo me iluminan a seguir su ejemplo de vida.

A mi esposa y a mi hijo:

Por ser el pilar fundamental de mi vida, por su amor incondicional y por todo el tiempo que les privé por cumplir esta bonita aventura del aprendizaje.

A familiares, amigos y profesores:

Por el apoyo brindado y todo el conocimiento compartido.

CONTENIDO

RESUMEN.	3
ABSTRACT.	3
INTRODUCCIÓN.	5
CAPÍTULO I.	8
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.	8
1.1 Objetivo General.	8
1.2 Objetivos Particulares.	8
1.3 Instrumentos de Investigación.	8
1.4 Planteamiento del Problema.	8
1.5 Problematicación.	9
1.6 Hipótesis.	9
1.7 Justificación.	9
1.8 Preguntas de Investigación.	12
1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas.	13
1.10 Materiales Por Utilizar.	15
CAPÍTULO II.	17
MARCO TEÓRICO.	17
2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	17
2.1.1 Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México.	17
2.2 Derechos Humanos y Derechos Fundamentales.	20
2.3 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.	25
2.4 Principios Tributarios.	26
2.5 Jerarquización de las Leyes Tributarias.	36
2.6 Elementos de los Impuestos.	43
2.7 Antecedentes de los Impuestos en México.	46
2.8 Definición de Persona Morales.	51
2.9 Exposición de Motivos e Iniciativa de Reforma 2022.	55
CAPÍTULO III.	60
LAS PERSONAS MORALES Y EL RESICO.	60

3.1 SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA, OBJETO, BASE, TASA O TARIFA.	61
3.2 INGRESOS ACUMULABLES.....	67
3.3 DEDUCCIONES AUTORIZADAS.....	71
3.4 LAS INVERSIONES Y TASAS MÁXIMAS DE DEDUCCIÓN.	75
3.5 EL COSTO DE VENTAS VS COMPRAS.	82
3.6 EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN.....	84
3.7 DECLARACIONES ANUALES, PROVISIONALES E INFORMATIVAS.	88
3.8 LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA.....	92
3.9 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN TRIBUTAR EN EL RESICO.	94
3.10 CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN TRIBUTAR EN EL RESICO.....	95
3.11 PROCEDIMIENTO A SEGUIR A LA SALIDA DEL RESICO.....	96
3.12 CONCLUSIONES.	97
3.13 PROPUESTAS.....	101
BIBLIOGRAFÍA.....	102

RESUMEN

Se presenta un análisis dentro de la Ley del ISR al denominado "Régimen simplificado de confianza para las Personas Morales".

Su objetivo es reactivar la economía y fomentar la inversión, al utilizar tasas más benéficas dentro de este nuevo Régimen.

Está dirigido para personas morales cuyos ingresos no sean superiores a treinta y cinco millones de pesos anuales, que deberán tributar bajo flujo de efectivo.

Analizar y comparar al Nuevo Régimen Simplificado de Confianza, con quienes por rebasar la limitante de ingresos establecida en el artículo 206 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tendrán que seguir en el Título II.

Definir los momentos de acumulación del nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales.

Realizar un estudio que nos permita conocer el impacto fiscal, económico y administrativo que se tiene al migrar las Personas Morales del Título II al nuevo Régimen Simplificado de Confianza.

Este nuevo régimen tiene el objetivo de otorgar mayor liquidez a estas personas morales. Es decir, pretende que las empresas tengan mayor cantidad de efectivo para sus gastos inmediatos.

Determinar si habrá un incremento en la Recaudación Fiscal.

PALABRAS CLAVE: Devengado, Flujo de Efectivo, Efectivamente Cobrado, Efectivamente Pagado, Economía, Inversión, Recaudación.

ABSTRACT

An analysis is presented within the ISR Law of the so-called "Simplified Trust Regime for Legal Entities".

Its objective is to reactivate the economy and encourage investment, by using more beneficial rates within this new Regime.

It is aimed at legal entities whose income does not exceed thirty-five million pesos per year, who must pay taxes under cash flow.

Analyze and compare the New Simplified Trust Regime, with those who, due to exceeding the income limit established in article 206 of the Income Tax Law, will have to continue in Title II.

Define the moments of accumulation of the new Simplified Regime of Trust of Legal Entities.

Carry out a study that allows us to know the fiscal, economic and administrative impact of migrating Legal Entities from Title II to the new Simplified Trust Regime.

This new regime has the objective of granting greater liquidity to these legal entities. In other words, it intends that companies have a greater amount of cash for their immediate expenses.

Determine if there will be an increase in Tax Collection.

INTRODUCCIÓN

La economía nacional ha tenido un retroceso por diversas circunstancias, la falta de empleo, la crisis sanitaria a nivel mundial, falta de estímulos del gobierno para las empresas generadoras de la actividad económica.

De igual manera se aprecia que los pagos provisionales de las Personas Morales del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la mayor parte de su régimen de tributación causan un trastorno económico y financiero.

Los pagos provisionales referidos en el párrafo anterior se calculan mediante un coeficiente de utilidad, mismo que puede no ser acorde con la realidad económica del contribuyente, y de forma general el régimen de los contribuyentes del Título II está basado en acumular los ingresos vía devengado, es decir acumulan sus ingresos independientemente de que los mismos no hayan sido cobrados, causando un desfase financiero.

Mediante la iniciativa de reforma fiscal para "2022, presentada en la Cámara de diputados el pasado 8 de septiembre de 2021, propuso incluir en la Ley del ISR el denominado "Régimen simplificado de confianza para las Personas Morales".

La propuesta que se formuló se basa en la confianza en la ciudadanía y tiene como principales objetivos la simplificación administrativa y el reforzamiento de la certeza jurídica, para lograr un más eficiente y equitativo sistema tributario mexicano, que inhiba la evasión y elusión fiscales, en estricto apego a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pandemia provocada por el virus SARS-CoV-2 (COVID-19) motivó que todos los países del mundo realizaran ajustes o rediseñaran sus políticas públicas para atender los requerimientos extraordinarios que se originaron.

Este régimen tiene la finalidad de reactivar la economía y fomentar la inversión, además de mostrarse como una opción simplificada en cuanto a las cargas administrativas de cumplimiento, la acumulación de los ingresos efectivamente cobrados y deducciones efectivamente pagadas.

De acuerdo con el padrón de contribuyentes registrado en el Servicio de Administración Tributaria, en México existen cerca de 2.1 millones de establecimientos micro y pequeños que constituyen un segmento estratégico que hoy en día cumple con sus obligaciones bajo un mecanismo en el que acumulan sus ingresos conforme los devengan y en lugar de deducir sus erogaciones utilizan un coeficiente de utilidad para el cálculo del pago provisional. Estas empresas están sujetas a las mismas obligaciones que debe cumplir cualquier otra de mayor escala, lo que puede llegar a implicar costos administrativos significativos.

Por lo anterior, se considera necesario contar con un régimen para personas morales cuyos ingresos no sean superiores a treinta y cinco millones de pesos anuales, el cual permita que la acumulación de los ingresos y deducción de las erogaciones ocurra hasta que éstos efectivamente se perciban y se paguen (flujo de efectivo), apegándose a la realidad económica del contribuyente y sin que ello implique la reducción de la carga impositiva.

También es necesario analizar qué pasa con las Personas Morales que venían tributando en el Título II y que ahora deberán tributar en el Nuevo Régimen Simplificado de Confianza, y hacer un análisis comparativo con quienes por rebasar la limitante de ingresos establecida en el artículo 206 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tendrán que seguir en el Título II.

En el capítulo uno se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones en la administración y en el apartado fiscal consideran, detallando paso a paso todos estos procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal, y fundamentando las líneas más importantes de toda investigación científica.

En este mismo orden de ideas, en lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado “EL IMPACTO DEL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA DE LAS PERSONAS MORALES”; En dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científicamente en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia.

Retomando lo referente al capítulo tres nos adentraremos al “Análisis de la Investigación” donde desarrollaremos los apartados referentes a los elementos de la relación jurídica tributaria como lo son el sujeto pasivo, el objeto, base, tasa o tarifa, con la finalidad de ver si se cumplen los elementos de legalidad del impuesto.

De igual manera es importante analizar los momentos de acumulación de los ingresos y de disminución de las deducciones autorizadas, tema de gran interés y uno de los grandes cambios entre un Régimen Fiscal y otro, materia de nuestro estudio.

Dentro de las deducciones autorizadas en los regímenes de estudio, se analiza por separado al “Costo de Ventas”, deducción para las Personas Morales del Título II y a la deducción de las “Compras”, que en substitución del “Costo de Ventas”, es deducible para el nuevo régimen simplificado de confianza de las Personas Morales.

Es menester estudiar las tasas máximas de depreciación en el Régimen Simplificado de las Personas Morales y compararlas con las Personas de Título II ya que es la apuesta que está haciendo el Ejecutivo Federal para poder reactivar la economía, impulsando la inversión en los activos fijos con el estímulo de mayores tasas de depreciación.

En cuanto a las facilidades administrativamente para el nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales, se encuentran, la no determinación del ajuste anual por inflación, la no presentación de algunas declaraciones informativas, así como el NO envío de la Contabilidad Electrónica, por lo que se da una breve descripción de tales obligaciones administrativas, las cuales seguirán cumpliendo aquellas Personas Morales que no pudieron migrar al nuevo régimen.

CAPÍTULO I.

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo General

Analizar el impacto fiscal, económico y administrativo de las Personas Morales de Régimen General y el Simplificado de Confianza.

1.2 Objetivos Particulares

- Conocer la exposición de motivos que dio origen a la creación de un nuevo régimen de tributación para las personas morales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Realizar un estudio de las obligaciones fiscales de las Personas Morales en el Régimen General y compararlo con las obligaciones fiscales de la Personas Morales del Régimen Simplificado de Confianza.
- Analizar con el estudio de las obligaciones fiscales el impacto económico y administrativo en ambos regímenes.
- Recomendar de los Regímenes Fiscales estudiados y analizados, el Régimen Fiscal más atractivo para una Persona Moral desde una perspectiva económica y financiera.

1.3 Instrumentos de Investigación

Como en todo proceso de investigación se hará uso del método deductivo e inductivo. En la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de los datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

1.4 Planteamiento del Problema

Analizar los fundamentos legales que dieron origen al nuevo Régimen Fiscal de Confianza para las Personas Morales y el de el Régimen General del Ley.

1.5 Problematicación

Analizaremos en ambos Regímenes Fiscales, materia de nuestro estudio, al Sujeto Pasivo de la relación tributaria, así como al Objeto, Base, Tasa o Tarifa para ir viendo las primeras diferencias de un Régimen Fiscal con otro, ya que se notará quienes pueden o deben tributar en uno u otro.

Nos adentraremos en lo que implica analizar cuáles son los ingresos acumulables, sus deducciones autorizadas y sus requisitos de deducción.

Las inversiones y los montos máximos de deducción, tema de gran interés ya que es uno de los motivos expuestos por el Ejecutivo Federal.

Se verificará si el Costo de lo Vendido es aplicable a ambos Regímenes Fiscales y su impacto en el pago del Impuesto Sobre la Renta.

El ajuste anual por inflación también será materia de estudio y de qué forma beneficia o afecta a los Regímenes Fiscales materia de este proyecto.

También abordaremos las obligaciones que tienen en cuanto a la presentación de declaraciones provisionales, anuales e informativas.

De igual manera identificaremos la obligación del envío de la contabilidad electrónica en ambos Regímenes Fiscales.

1.6 Hipótesis

El Régimen General para las Personas Morales causa un trastorno financiero respecto de los pagos provisionales lo que al explorar el nuevo Régimen de Confianza y sus efectos le dará mayor certidumbre económica y legal.

1.7 Justificación

México, como cualquier otro país, requiere de ingresos para la operación y funcionamiento de su gobierno. Siendo sus principales fuentes de ingresos el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los provenientes de los hidrocarburos, Ingresos Petroleros.

Sin embargo, y debido a las turbulencias sanitarias y por ende económicas que se han venido suscitando a lo largo de los últimos años, el Ejecutivo Federal propuso una nueva forma de tributar para las Personas Morales. Por ello, en el año 2022 se llevó a cabo una serie de modificaciones a la ley del ISR. Con las cuales se pretende fomentar la inversión.

De acuerdo con la nota técnica del estudio sobre la demografía de los negocios 2020 (segundo conjunto de datos), publicada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).

Los Censos Económicos 2019 muestran que 99.8% de los establecimientos del país son micro, pequeños o medianos, y por sus características, estas unidades económicas tienden a presentar mayores cambios con respecto a las grandes empresas, en cuanto a ingresos, personal ocupado, ubicación, cierres y aperturas, entre otros aspectos.

Aunado a este comportamiento, la emergencia sanitaria derivada de la pandemia por COVID-19, que enfrentan el país y el mundo, así como las medidas de confinamiento instrumentadas para disminuir la velocidad de contagio de la enfermedad, llevaron a los negocios a pausar sus actividades o incluso a cerrar definitivamente.

Gráfica 1. Número de establecimientos CE 2019 y EDN 2020



⁵ 1 de enero al 31 de diciembre de 2019; 1 de enero al 31 de marzo de 2020; 1 de abril al 31 de mayo de 2020; y 1 de junio de 2020 a la fecha.

1

La disminución de negocios nuevos queda demostrada en el gráfico al observar que han sido más los negocios que han cerrado comparados con los negocios de nueva creación.

Con base en la gráfica podemos observar que es necesario implementar acciones que fomenten la inversión y en consecuencia se tenga una reactivación económica necesaria para el desarrollo del País.

Ante el Servicio de Administración Tributaria se tienen registrados 2.1 millones de contribuyentes micro y pequeños que hasta el año de 2021 cumplen sus obligaciones fiscales al acumular los ingresos conforme a lo devengado y mediante un coeficiente de utilidad en lugar de aplicar las deducciones al calcular sus pagos provisionales.

En el nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales, realizarán sus pagos provisionales acumulando sus ingresos y aplicando sus deducciones hasta que efectivamente se realicen o se cobren, es decir mediante un

¹ <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2021/0trTemEcon/EDN2020.pdf>.

esquema de flujo de efectivo que se apegará más a la situación real de los contribuyentes.

De igual manera en el Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales podrán deducir sus inversiones a porcentajes mayores a los que se establecen en Régimen General de las Personas Morales, fomentando así la inversión y reactivación económica del País.

Al ser un esquema de flujo de efectivo, en concordancia se deducirán las compras al momento de que éstas sean pagadas y no tendrán que deducir el costo de lo vendido que fiscalmente era deducible hasta el momento que las compras habían sido vendidas.

Como consecuencia de lo anterior centraremos nuestro objeto de investigación en analizar el impacto del cambio de tributación del Régimen General de las Personas Morales al nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales.

1.8 Preguntas de Investigación.

¿Cuál fue la intención de la autoridad al implementar este nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales?

¿Qué impacto fiscal, económico y administrativo ha tenido el cambio de tributación del Régimen General de las Persona Morales al nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales?

¿El esquema del RESICO para las personas morales elevará la recaudación en nuestro país?

¿Una vez realizado el estudio, se podrá determinar la conveniencia de algún régimen fiscal materia de esta investigación?

1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

Cuadro Número 1. Cuadro de Congruencias Metodológicas.

TÍTULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS.
El Impacto del Cambio de Tributación de las Personas Morales del Régimen General al Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales.	Analizar el impacto fiscal, económico y administrativo de las Personas Morales de Régimen General y el Simplificado de Confianza.	- Conocer la exposición de motivos que dio origen a la creación de un nuevo régimen de tributación para las personas morales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. - Realizar un estudio de las obligaciones fiscales de las Personas Morales en el Régimen General y compararlo	¿Cuál fue la intención de la autoridad al implementar este nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales? ¿Qué impacto fiscal, económico y administrativo ha tenido el cambio de tributación del Régimen	El Régimen General para las Personas Morales causa un trastorno financiero respecto de los pagos provisional es lo que al explorar el nuevo Régimen de Confianza y sus efectos le dará mayor certidumbre económica y legal.

		con las obligaciones fiscales de la Personas Morales del Régimen Simplificado de Confianza. • Analizar con el estudio de las obligaciones fiscales el impacto económico y administrativo en ambos regímenes. • Recomendar de los Regímenes Fiscales estudiados y analizados, el Régimen Fiscal más atractivo para una Persona Moral desde una perspectiva económica y financiera.	General de las Personas Morales al nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales? 3. ¿El esquema del RESICO para las personas morales elevará la recaudación en nuestro país? 4. ¿Una vez realizado el estudio, se podrá determinar la conveniencia de algún régimen	
--	--	---	---	--

			fiscal materia de esta investigación?	
--	--	--	--	--

1.10 Materiales Por Utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios

iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.

2. Documentación especializada

a. Bibliografía actual:

- i. Libros especializados
- ii. Revistas especializadas
- iii. Consultas de páginas web especializadas
- iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
- v. Monografía del sector privado
- vi. Compendios sobre el ahorro informal
- vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri²

² HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003.

CAPÍTULO II.

MARCO TEÓRICO

2.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 es la carta magna y norma fundamental, establecida para regir jurídicamente al país, la cual fija los límites y define las relaciones entre los poderes de la federación: poder legislativo, ejecutivo y judicial, entre los tres órdenes diferenciados del gobierno: el federal, estatal y municipal, y entre todos aquellos y los ciudadanos. Asimismo, fija las bases para el gobierno y para la organización de las instituciones en que el poder se asienta y establece, en tanto que pacto social supremo de la sociedad mexicana, los derechos y los deberes del pueblo mexicano.

Nos podemos dar cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es nuestra máxima Ley donde se asientan nuestros derechos y obligaciones como mexicanos, luego entonces toda obligación relacionada con los tributos deberá estar sustentada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2.1.1 Artículos Constitucionales Relacionados con el Tributo en México

De los Artículos Constitucionales que podemos mencionar que se relacionen con el Tributo en México tenemos:

✓ *Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

Fracción 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.

Principal artículo Constitucional que nos establece la obligación que tenemos de contribuir al gasto público, vía impuestos.

- ✓ *Artículo 14. A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

La autoridad no puede aplicarnos de manera retroactiva algún artículo de la Ley o la Ley misma ya que estaría violando un principio constitucional.

- ✓ *Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.....*

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Este artículo bien nos dice que ningún individuo puede ser molestado en su domicilio sino por autoridad competente que funde y motive la visita domiciliaria para cerciorarse que se han cumplido las disposiciones fiscales.

- ✓ *Artículo 22. -----
No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.*

Cuando una persona pague multas o impuestos con bienes de su propiedad, no se considera que la autoridad le está quitando los bienes sin compensación alguna.

- ✓ *Artículo 28. -----

-----*

Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

Fundamental en nuestra materia de estudio, ya que el Régimen Simplificado de las Personas Morales se encuentra dentro del Título VII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente a los Estímulos Fiscales y en específico en el Capítulo XII de los Estímulos Fiscales.

✓ *Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Nos podemos dar cuenta de donde emanan los impuestos y contribuciones que en México se pagan, la Constitución faculta al Congreso de la Unión para el establecimiento de los mismos.

✓ *Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo.

Toda contribución debe ser para cubrir el gasto público, y para ello la Cámara de Diputados está facultada para discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para saber el destino que tendrán los impuestos recaudados.

2.2 Derechos Humanos y Derechos Fundamentales

Antes de entrar en materia fiscal y la propuesta de las modificaciones a la norma fiscal, es preciso adicionar a los argumentos el marco de los Derechos Humanos y Fundamentales.

Los derechos humanos son conceptualizados de acuerdo con la Comisión Nacional de Derechos humanos como: “Los Derechos Humanos son el conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral de la persona. Este conjunto de prerrogativas se encuentra establecido dentro del orden jurídico nacional, en nuestra Constitución Política, tratados internacionales y las leyes.”³

Mientras que el derecho fundamental se define como” una garantía que brinda la nación a todo individuo que está dentro de su límite territorial, que se ve regido por una carta magna, y que dota de facultades que deben gozar plenamente todo individuo dentro de un territorio nacional, considero que aquí es donde se dice que se encuentra la gran diferencia entre un derecho humano y un derecho fundamental, que se ven reflejadas en un conjunto de prerrogativas.

Los derechos fundamentales se ven reflejados y plasmados dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se establecen las garantías con las que goza el gobernado dentro del territorio nacional, es por esto por lo que se argumenta que los derechos fundamentales los dará el propio ordenamiento constitucional mexicano, que, a diferencia de los derechos humanos, se establecen por un ordenamiento global”⁴

En palabras de Miguel Carbonell quien establece que “los Derechos Fundamentales son Derechos Humanos constitucionalizados”⁵, lo que nos da como resultado lo siguiente:

Para que puedan existir los Derechos Fundamentales, debe existir previamente un derecho humano.

La diferencia principal que existe entre un derecho humano y un fundamental radica primeramente, en que el primero se tiene por el hecho inherente a ser un ser humano, sin distinción alguna de nacionalidad, lugar de residencia, origen nacional o étnico, color, religión, lengua, o cualquier otra condición. Todos tenemos los mismos derechos humanos, sin discriminación alguna. Estos derechos son interrelacionados, interdependientes e indivisibles, y en segundo lugar que pueden

³ Comisión Nacional de Derechos Humanos. ¿Qué son los Derechos Humanos? 2021.

<https://www.cndh.org.mx/derechos-humanos/que-son-los-derechos-humanos>.

⁴ González, Oscar. Revistas.juridicas.unam.mx. Derechos humanos y derechos fundamentales. 2018.

<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/hechos-y-derechos/article/view/12556/14135>.

⁵ Carbonell, Miguel. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Los Derechos fundamentales y la acción de inconstitucionalidad. 2006. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2474/7.pdf>

existir derechos humanos, más no fundamentales, es decir, que si los derechos humanos no están contemplados en nuestra carta magna se les seguirá considerando humanos, más no fundamentales.

De lo anterior se desprende la importancia que tuvo la modificación constitucional en materia de derechos humanos en el año de 2011, donde se “constitucionalizo” los derechos humanos a volverlos fundamentales, cambiando el concepto de garantía a derecho fundamental.

Ahora bien, pero ¿cómo trasciende este contexto constitucional en el ámbito tributario mexicano?

Recordemos que actualmente la Constitución debe ser considerada como un simple conjunto de normas jurídicas contenidas en una ley que contempla diversos principios y derechos de carácter fundamental, los que se pueden clasificar –dogmática y doctrinariamente– entre otros derechos fundamentales los de libertad, de justicia, económicos, sociales, de educación, de salud, culturales, colectivos, políticos, incluso se pueden conocer por generaciones –primera, segunda y tercera– como fueron evolucionando o apareciendo en el texto normativo constitucional.

En materia tributaria destaca primordialmente el derecho fundamental de respeto a la propiedad o al patrimonio de la persona, relacionada en diversos ámbitos, como puede ser la libertad, el plano económico, el desarrollo social o cultural, por citar algunos.

Durante la historia jurisprudencial mexicana se discutió por más de medio siglo si el contribuyente tenía el derecho de discutir en los tribunales la proporcionalidad y equidad de los tributos establecidos por los gobiernos federal, estatal o municipal, según fuere el caso, para defender su patrimonio ante la confiscatoriedad del impuesto o las arbitrariedades de la autoridad; ante la insistencia de los que pagan impuestos y de valientes jueces se abrió ese dique puesto por la SCJN y así los tribunales empezaron a realizar un examen constitucional de los impuestos, desarrollando una rica y abundante doctrina jurídica al respecto para llegar al evolucionado concepto del mínimo vital⁶. Por lo que se refiere a otros derechos del contribuyente, como son el principio de legalidad tributaria, retroactividad y audiencia previa, entre otros, también se ha llevado a cabo por los órganos del PJP este análisis constitucional. Es así como la SCJN, como Tribunal Constitucional, ha avanzado en materia de derechos fundamentales de los contribuyentes; para algunos puede significar un gran avance, en cambio, para otros, pasos lentos en esta materia que no avanza al ritmo que se vive el mundo globalizado.

Empero, con la entrada en vigor de la reforma constitucional del diez de junio de 2011 se abre un abanico de posibilidades para los contribuyentes mexicanos, ya

⁶ Cfr. Vela Peón, Antonio Alberto, “De la ruina del causante al mínimo vital”, Revista Conmemorativa del XXV Aniversario de IDC, Grupo Expansión, Junio, México, 2011, pp. 11-18. También en: <http://albertovelap.wordpress.com/>

que ahora éstos pueden buscar, localizar y utilizar los derechos fundamentales en los diversos instrumentos normativos internacionales, llámense éstos Tratados, Convenio, etcétera, que les puedan beneficiar en las controversias que tengan con el fisco o en la interpretación de la norma tributaria o incluso aplicar, si bien con carácter orientador, los criterios y jurisprudencias de la CIDH o del SIPDH.

Es importante señalar que del texto del artículo primero constitucional se establece que los derechos fundamentales se pueden encontrar en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano, se refiera o no a derechos humanos en su denominación o contenido, por lo que de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie a un contribuyente en cualquier tratado internacional ratificado por el Estado mexicano éste resulta aplicable. Un ejemplo pueden ser los artículos 8 y 25 del llamado Pacto de San José –CADH– que consagran las garantías de debido proceso y acceso a la justicia que sin lugar a duda son aplicables a los juicios contenciosos administrativos de carácter tributario; incluso, para el fondo de la materia tributaria resulta aplicable el artículo 21 de dicho instrumento internacional que protege el derecho a la propiedad como uso y goce de los bienes de toda persona. Igualmente resultan aplicables la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, también conocido como Pacto de San Salvador, por sólo mencionar algunos.

Ahora bien, quien ha iniciado este proceso de defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes en nuestro país es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), quien al emitir las recomendaciones 03/2011 y 04/2011, en materia de condonación de multas, en las que se denunció la violación a los derechos fundamentales de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales quienes negaron la condonación de multas con fundamento en su facultad discrecional y éste como único argumento en forma genérica, lo que en opinión de la PRODECON las autoridades fiscales no apreciaron correctamente ni los hechos ni los ajustaron a las reglas de la lógica y la razón, en atención a las específicas circunstancias de cada caso presentado y a las causas que originaron la imposición de las sanciones, desconociendo nuestro Estado de Derecho. Sin embargo, no lo es la forma en que actúa el ombudsman tributario frente al arbitrio y actuación al margen de la ley de la autoridad fiscal, sino que lo rescatable de este criterio jurídico es que menciona unos de los principios rectores de los derechos fundamentales, al señalar: “...se realice una ponderación de los derechos fundamentales de la contribuyente...a fin de que se genere el mayor beneficio y evitar una afectación en sus recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente dadas las características de la contribuyente... [cumpliendo así] ... con lo ordenado por el artículo 1o. constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos de la contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.”

En una recomendación más reciente –la número 17/2012, de fecha cinco de julio de 2012–, relativa al embargo ejecutado a una cuenta bancaria del contribuyente en la que se le deposita su pensión del IMSS, en contravención a lo establecido en el artículo 157, fracción XI, del Código Fiscal de la Federación, la PRODECON funda su actuación en los tres primeros párrafos del artículo 1o. constitucional, además cita diversos artículos y numerales de diversos instrumentos internacionales, como son la Declaración Universal de Derechos Humanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y el Protocolo de San Salvador, referentes todos ellos al derecho de seguridad social de las personas, para concluir que existe una “grave” violación a los “derechos humanos fundamentales” (sic) del contribuyente en sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica y social, así como del mínimo vital, actuando incluso como un organismo de protección de derechos humanos a que se refiere el apartado B del artículo 102 constitucional como si tuviera la misma naturaleza de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNDH).

Por lo que se refiere a los tribunales federales, éstos han continuado con la labor de defender los derechos fundamentales de los gobernados para brindar una justicia digna, después del importantísimo precedente –caso Radilla del cual hemos dado cuenta– que pronunció la SCJN, entre los que se pueden citar la ejecutoria del amparo directo 505/2009, resuelto por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a través del cual se analizó el tema del derecho fundamental de acceso a la justicia utilizando criterios de la CIDH relativo al artículo 25 del Pacto de San José para conceder el amparo y protección de la justicia federal en contra de una sentencia de una Sala Regional Metropolitana (SRM) del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA).

Recientemente, el día 14 de marzo de 2012, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver el amparo directo número 4/2012 de la señora Begoña Isabel Pandal Fernández, señaló que conforme al artículo 1o. constitucional se permite incorporar al ordenamiento jurídico mexicano los derechos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre los que destaca el relativo al acceso a recursos efectivos que garanticen el derecho a la protección judicial (art. 25 de la Convención). En este asunto, se juzgó la forma inexacta en que la autoridad fiscal asentó en el acto notificado al contribuyente la vía para promover el juicio de nulidad, ya que señaló que disponía del término de 45 días que prevé el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), relativo al procedimiento ordinario, cuando la vía procedente era la sumaria dado el importe de la resolución en cuestión, por lo que, sentenció que si conforme el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC) existe la obligación de las autoridades fiscales de indicar el medio de defensa y el término con que cuenta para la interposición de éstos, así como las consecuencias en caso de omisión de tal señalamiento, el tribunal concluyó que el derecho que le asiste al contribuyente y que debe prevalecer es el que más le beneficie en relación con la tutela del derecho fundamental de protección judicial, siendo éste la aplicación de la consecuencia prevista en esta última norma legal para determinar la oportunidad de la demanda de nulidad, esto es de duplicar

el plazo a 30 días que prevé el citado artículo 58-2 de la LFCA. Lo anterior, incluso dio lugar a la tesis cuya voz es la siguiente: “DERECHO HUMANO DE PROTECCIÓN JUDICIAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 25 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. CON EL OBJETO DE TUTELARLO Y A PARTIR DE UNA INTERPRETACIÓN PRO PERSONAE O PRO HOMINE DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, EL TÉRMINO PARA PROMOVER EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN LA VÍA SUMARIA, DEBE DUPLICARSE SI LA AUTORIDAD FISCAL INFORMA INEXACTAMENTE AL CONTRIBUYENTE, EN LA RESOLUCIÓN QUE LE NOTIFICA, QUE DISPONE DEL DIVERSO RELATIVO A LA VÍA ORDINARIA”⁷.

Con lo anterior, queda demostrado que es indudable que se han incorporado similares derechos a los ya reconocidos con anterioridad en el Estado mexicano, pero lo más valioso es que se han enriquecido los nuevos criterios jurídicos en esta materia a nuestro acervo jurídico que estamos ahora obligados a conocer para la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Sin lugar a dudas, estamos ante un profundo cambio constitucional que implicará una transformación a la forma de interpretar los derechos fundamentales de los contribuyentes en México, toda vez que a partir de junio de 2011 todas las autoridades –incluyendo las fiscales– tienen la obligación de promover, respetar y proteger estos derechos sin olvidar que ahora –aunque siempre así ha sido– que el centro de la acción estatal es el respeto del principio pro-persona, sin privilegiar el sagrado derecho público de contribuir para sufragar los gastos públicos cuando la Constitución así no lo establezca, por lo que, en un futuro no muy lejano cobrará un aspecto no solamente relevante sino importante la ponderación de derechos fundamentales de los contribuyentes frente a los que pertenezca al fisco.

Así, podemos señalar, tomando prestada la frase de Giovanni Sartori, que estamos en presencia de una nueva ingeniería constitucional¹² en los albores del siglo XXI en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que ésta empezará desde el entender el cambio, despojándonos de todas aquellas visiones nacionalistas y ver que la globalización ha llegado también al campo jurídico, pasando rápidamente al conocimiento y aprendizaje del tema de los derechos fundamentales y de los criterios que los tribunales internacionales han expuesto para hacerlos valer en las causas fiscales que se nos presenten, ya que nuestras autoridades y tribunales estarán obligadas a tomarlos en cuenta.

Por tanto, lo aquí expuesto no agota el tema de los Derechos Fundamentales y Tributación en México sino con él y otros más que deberá seguir se iniciará el vasto y novedoso análisis de este tema, incluso que puede ser analizado desde muchas ópticas y aristas; por ello, queda mucho que hacer, esperando que se hayan transmitido algunas ideas sobre el particular y se piense que el futuro en este tópico está en nuestro presente.

⁷ Tesis número VI.1o.A.19 A, localizable en VII-2/SJFG-2012/04 (10a.), p. 1724.

2.3 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

La materia de estudio del presente trabajo incluye modificaciones en materia fiscal, al ser la materia fiscal un tema base para que un país pueda presentar crecimiento y evolución, por la importancia que representa la obligación de los gobernados a contribuir con el gasto público a través del pago de contribuciones, es importante considerar el papel que tiene la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁸, cuyo rol principal resulta es indispensable para actuar como intermediario de la relación tributaria entre el pagador de impuestos y las instituciones recaudadoras.

Previo a la existencia de la Prodecon, hacia el año 2005 en México, hablar sobre los derechos de los contribuyentes y su identificación y reconocimiento en los ordenamientos legales como derechos fundamentales derivados de la consideración de los derechos humanos en la norma constitucional, resultaba un tema impensable, teniendo en cuenta que en esa época a nivel nacional se carecía de una cultura contributiva idónea, en donde la existente resultaba débil, pues la legislación vigente en aquél entonces, estaba enfocada en gran parte a recaudar, revisar y sancionar, así como, por la ausencia de un organismo gubernamental especializado que se encargara de la defensa de los derechos del contribuyente ante las actuaciones de las autoridades fiscales.

Ante una falta de normatividad y de instituciones en el Estado mexicano que establecieran una mejor relación con los gobernados, en donde se advirtiera un mayor acercamiento y correspondencia con el contribuyente, que generara un cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y se reflejara un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributarios, resultó trascendental la creación de una Ley que enlistara algunos de los derechos de los contribuyentes, así como de una institución que se encargara de velar el cumplimiento efectivo de ésta.

Es por ello por lo que el 23 de junio de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente⁹, con el objetivo primordial de reconocer y enunciar de manera clara y precisa los principales derechos a los que un pagador de impuestos tiene acceso y con ello generar seguridad jurídica en la mencionada relación tributaria, sin perjuicio de aquellos otros derechos previamente establecidos en las diversas normatividades en materia fiscal y aquellos que surgieran con el paso del tiempo.

Así, en la búsqueda de lograr una mejor protección a los derechos humanos, es que a través de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 al artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estableció que todas autoridades están obligadas a promover, respetar, proteger

⁸ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. ¿Qué es la Prodecon? 2021.
<https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>.

⁹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Ley Federal de Derechos del Contribuyente comentada. 2020.
https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/ley_federal.pdf.

y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como a interpretar y aplicar las normas jurídicas relativas a éstos favoreciendo en todo momento la protección más amplia a las personas; buscando siempre que cualquiera de los actos, procedimientos o actuaciones de la autoridad, tengan como eje rector el respeto, protección y salvaguarda de los derechos humanos.

En el ámbito tributario, los derechos de los contribuyentes no sólo van ligados a los derechos humanos previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino a la protección de derechos conforme al Sistema Interamericano de los Derechos Humanos, el cual constituye un conjunto de normas sustantivas y procesales, así como, organismos y mecanismos de denuncia que en el marco de la Organización de los Estados Americanos (OEA) cumplen la función de promover y proteger los derechos humanos universales en el continente americano, destacando entre los documentos base de dicho sistema, la Declaración Americana sobre Derechos y Deberes del Hombre, suscrita en 1948 en el marco de la IX Conferencia Internacional Americana, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida también como “Pacto de San José”, suscrita en 1969 y sus protocolos adicionales.

Ante esta gran diversidad de derechos de los pagadores de impuestos y el cumplimiento de nuestra misión, PRODECON a fin de colaborar en el mejoramiento de la relación del fisco con el contribuyente, estima conveniente analizar y comentar cada una de las disposiciones que conforman la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente¹⁰.

2.4 Principios Tributarios

Retomando el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que nos dice: ***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.***

De la lectura del artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se observa que los impuestos deben ser proporcionales, equitativos, legales y que se destinen al gasto público, de aquí emanan los principios tributarios siguientes:

¹⁰ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Lo que todo Contribuyente debe saber. 2021. <http://www.prodecon.gob.mx/kioscos/index.php/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

- ✓ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA:** El principio de proporcionalidad en los impuestos se refiere, esencialmente, a que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada¹¹

Para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad consiste en que "los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica",¹² asimismo, señala que mediante el establecimiento de tarifas progresivas se puede lograr que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos, aunque esto sólo es aplicable a los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, que grava el ingreso.

En este sentido, el Máximo Tribunal, ya mencionaba desde 1969 que la proporcionalidad impositiva se basa en la capacidad contributiva, es decir en el ingreso del contribuyente. La carga impositiva debe ser progresiva para que, a mayores ingresos, mayor sea la cuota a pagar, y en esta progresividad se encuentra realizado el principio constitucional.¹³

Marco Cesar García Bueno menciona, que la capacidad contributiva tiene un doble aspecto: objetivo, la existencia de riqueza susceptible de tributación; subjetivo, el cual se "tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria", es decir, el sujeto tendrá capacidad contributiva a partir de que ha cubierto sus necesidades primarias, tanto personales como familiares, en su caso.¹⁴

¹¹ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno, Volúmenes 199-204, primera parte, p. 144; Registro IUS: 232197.

¹² DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 17ª. Ed. Porrúa, 1992, p. 275.

¹³ Apéndice 1917-2000, Séptima Época, Tomo I constitucional jurisprudencia SCJN, Sala Auxiliar, p. 45, tesis 254; Registro IUS: 900254.

¹⁴ GARCÍA BUENO, Marco César, "Principios Tributarios Constitucionalizados".

- ✓ **EQUIDAD TRIBUTARIA:** Para el maestro alemán Neumark, este principio que denomina de igualdad, consiste esencialmente en que "las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo."¹⁵ De lo anterior se advierte la existencia de dos sentidos: el sentido positivo consiste en tratar igual a los iguales y el negativo, en tratar desigual a los que se encuentren en condiciones desiguales.

Por otra parte, la Suprema Corte ha determinado al resolver planteamientos concretos, que:

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera ...¹⁶

Así, la equidad se refiere a la igualdad jurídica en dos aspectos fundamentales: ante la ley de los sujetos destinatarios y en la ley, esto es, en relación con su contenido. En consecuencia, los gobernados tienen el derecho de recibir el mismo trato que cualquiera que se ubica en similar situación de hecho.

Este principio va dirigido a regular todos los elementos fiscales que inciden en la relación sustantiva, respecto al pago de la contribución, como los vinculados directamente con la causación, exención o devolución. Es decir, la equidad debe aplicarse en las obligaciones sustantivas, pero también en las formales, cuando éstas se encuentren estrechamente vinculadas al núcleo del tributo (pago).

¹⁵ NEUMARK, Fritz, Principios de la Imposición, 2ª. Ed., Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, 1994, p. 151.

¹⁶ Semanario..., op. cit., Séptima Época, Pleno, Volúmenes 187-192, Primera Parte, p. 113; Registro IUS: 232309.

- ✓ **DESTINO AL GASTO PÚBLICO:** La Segunda Sala del Alto Tribunal, al analizar el contenido y alcance de este principio, ha indicado lo siguiente:
... el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.¹⁷

En el mismo sentido, el Tribunal en Pleno ha sostenido que, en esencia, este principio busca evitar que los recursos obtenidos mediante las contribuciones se desvíen para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, ya que "dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza."¹⁸

Es importante destacar que el monto de las contribuciones recaudadas, si bien debe dirigirse para satisfacer las necesidades colectivas a través del Estado, aunque se recauden por una contribución federal, el gasto puede ser realizado tanto por la Federación, como por las entidades federativas o los Municipios.¹⁹

- ✓ **LEGALIDAD TRIBUTARIA:** De conformidad con la fracción IV del Artículo 31 constitucional, las contribuciones, ya sean federales, estatales o municipales, así como las del Distrito Federal, deben encontrarse establecidas de forma expresa en una ley, en sentido formal y material; de ahí que también se utilice, por analogía, el aforismo del derecho penal, adaptado a la materia tributaria para señalar "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley).

¹⁷ Semanario..., op. cit., Novena Época, Pleno, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 605, tesis 2ª. IX/2005, Registro IUS: 179575.

¹⁸ Semanario..., op. cit., Décima Época, Pleno, Libro I, Octubre de 2011, Tomo I, p. 582, Tesis P. LXI/2011.

¹⁹ Ibidem, Novena Época, Segunda Sala, Tomo XXIV, Septiembre de 2006, p. 309, Tesis 2ª./J.128/2006; Registro IUS: 174168.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha especificado que:

... a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, o través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expreso en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, lo imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que se pretenda justificársele.²⁰

En este sentido, Sergio Francisco de la Garza considera que en la ley deben establecerse los elementos y supuestos de la obligación tributaria, como son

²⁰ Semanario..., op. cit., Quinta Época, Segunda Sala, Tomo LXXXI, p. 5753; Registro IUS: 807811.

el hecho imponible, el sujeto pasivo, el objeto y la cantidad de la prestación impositiva.²¹

Este principio comprende un doble aspecto: como legalidad administrativa o de preeminencia, así como la reserva de ley. El primero estriba en que toda actuación de la administración pública debe realizarse conforme o lo que establece la ley. El segundo consiste en que una norma constitucional establece si todos o sólo algunos elementos de la materia tributaria deben necesariamente estar en una ley, o como lo señala Torruco Salcedo "es una norma sobre la normación y sobre la producción normativa".²²

La legalidad administrativa se encuentra establecida en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal al disponer que, para privar a una persona de la libertad, propiedades, posesiones o derechos, debe realizarse un proceso conforme o lo establecido en la ley expedida con anterioridad al hecho, así como que toda molestia que se cause a alguien en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sólo puede realizarse mediante mandamiento por escrito que cumpla los requisitos siguientes:

A) Que provenga de autoridad competente, B) que dé a conocer los hechos aplicables al caso, y C) que señale las disposiciones legales que lo fundamenten.²³

Por lo que se refiere a la Reserva de Ley, esta puede ser de dos tipos: absoluta o relativa, con base en su alcance. Así, es absoluta cuando la regulación de una materia sólo puede realizarse por una ley emitida por el legislador, ya federal, ya local. Por otra parte, es relativa cuando permite que se regule la materia tributaria por otras disposiciones normativas diferentes a la ley, siempre y cuando sea el legislador quien establezca, en forma expresa

²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op, cit., p. 265.

²² TORRUCO SALCEDO, Sitlaly, "Los Principios Constitucionales Tributarios", en ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, op, cit., p. 16.

²³ NAVA NEGRETE, Alfonso y QUIROZ ACOSTA, Enrique, "Acto Administrativo", en Enciclopedia Jurídica Mexicana, México, Ed. Porrúa/UNAM/ Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002, Tomo 1, pp. 115 y ss.

y limitativamente, las directrices a las que deben ajustarse, es decir, debe existir una subordinación de las disposiciones secundarias a lo establecido en la norma emanada del Poder Legislativo.

Para Eusebio González y Pérez de Ayala, la reserva absoluta se da cuando lo totalidad de la materia debe estar regulada en exclusiva por la ley y, la relativa o atenuada, consiste en exigir la presencia de la ley sólo "para determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos".²⁴

Al respecto, el Tribunal en Pleno ha sostenido que en materia tributaria la reserva de ley es relativa, ya que sólo una parte de la materia tributaria debe ser regulada en una ley formal y material; además, el legislador puede establecer remisiones a normas secundarias, siempre que estas últimas se encuentren reguladas, subordinadas y dependientes de la Ley, como se observa en la tesis siguiente:

- ✓ **RESERVA DE LEY.** -Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva

²⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, Derecho Tributario I, Salamanca, Ed. Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 146.

de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse o través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativo, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma

primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.²⁵

El Tribunal en Pleno también ha establecido que la reserva de la ley relativa aplica únicamente a los elementos que definen la cuantía de la contribución;²⁶ es decir, los elementos cualitativos de ésta, como son los sujetos y el objeto, deben estar determinados exclusivamente en una ley; sin embargo, los elementos cuantitativos del tributo como la tasa o la base, sí pueden ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la ley marca el límite del contenido de los ordenamientos secundarios.²⁷

Lo anterior responde a la necesidad de complementar la ley mediante remisiones a ordenamientos secundarios que establezcan elementos específicos para realizar la recaudación de las contribuciones respectivas.

Al respecto, Pérez de Ayala y Eusebio González afirman que la creación de un tributo y sus elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, como son los sujetos activo y pasivo, así como el hecho imponible, deben estar contenidos en una ley, siendo suficiente para el resto de los elementos (formales o cuantitativos), que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar la discrecionalidad de la autoridad administrativa y que el sujeto pasivo pueda conocer con exactitud el monto a contribuir.²⁸

²⁵ Semanario..., op. cit., Novena Época, Pleno, Tomo VI, noviembre de 1997, p. 78, Tesis P. CXLVIII/97; Registro IUS: 197375.

²⁶ Semanario..., op. cit., Tomo XXIII, Mayo de 2006, p. 15, Tesis P. XLIII/2006; Registro IUS: 17559.

²⁷ FEDELE, Andrea, "La Reserva de Ley", en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Tomo I, Bogotá, Ed. Temis, 2001, p. 77 y ss.

²⁸ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, op. cit., p. 147.

De los conceptos arriba expuestos, se deriva que el principio de reserva de ley está íntimamente vinculado con el principio de jerarquía normativa, ya que la validez de las disposiciones reglamentarias o administrativas, se encuentran supeditadas a las normas legales existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate, de manera que no pueden válidamente regir contra lo prescrito en el texto de la ley, ya que las disposiciones reglamentarias o administrativas, deben tener fundamento en leyes que, a su vez, están subordinadas a otras de mayor jerarquía.²⁹

Por último, es importante indicar que el principio de reserva de ley tiene su origen en la necesidad de que el establecimiento de las cargas tributarias sea adoptado por el Poder Legislativo, al ser el órgano de gobierno en el que se encuentran representadas todas las instancias sociales, a fin de lograr el mayor nivel de consenso, ponderación y racionalidad en las contribuciones, ya que el tributo implica un menoscabo en el patrimonio de los individuos y un límite a su derecho de propiedad.³⁰

²⁹ Semanario..., op. cit., Tomo XXII, Septiembre de 2005, p. 1529, Tesis I, 4º.A.496 A; Registro IUS: 177210.

³⁰ Cfr. FEDELE, Andrea, op. cit., pp. 158 y ss.

2.5 Jerarquización de las Leyes Tributarias

La importancia del conocimiento de la jerarquía de las leyes radica en poder realizar una correcta interpretación de estas, toda vez que lo que legisla una, pudiera no legislar en otra.



Figura 1. Pirámide de Kelsen.³¹



Figura Número 2. Jerarquía de las Leyes.³¹

³¹ PONCE ORNELAS, Erika Lizbeth, DÍAZ SUÁREZ, Mayra Alejandra, “Jerarquía de Las Leyes” Teoría de las Contribuciones I.

CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Art.133. Dispone que la Constitución, así como las leyes elaboradas por el congreso de la Unión que de ella emanen y todos los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma, celebrados por el Presidente de la República y con aprobación del Senado, SERÁN LA LEY SUPREMA DE TODA LA UNIÓN.



Figura Número 3. Tratados Internacionales.³¹

Las leyes constitucionales y los tratados internacionales tienen la misma jerarquía normativa -y de acuerdo con el multicitado artículo 133- se encuentran en un nivel superior a las leyes federales y locales que se ubican en uno inferior sin que, entre ellas, una prive sobre la otra.

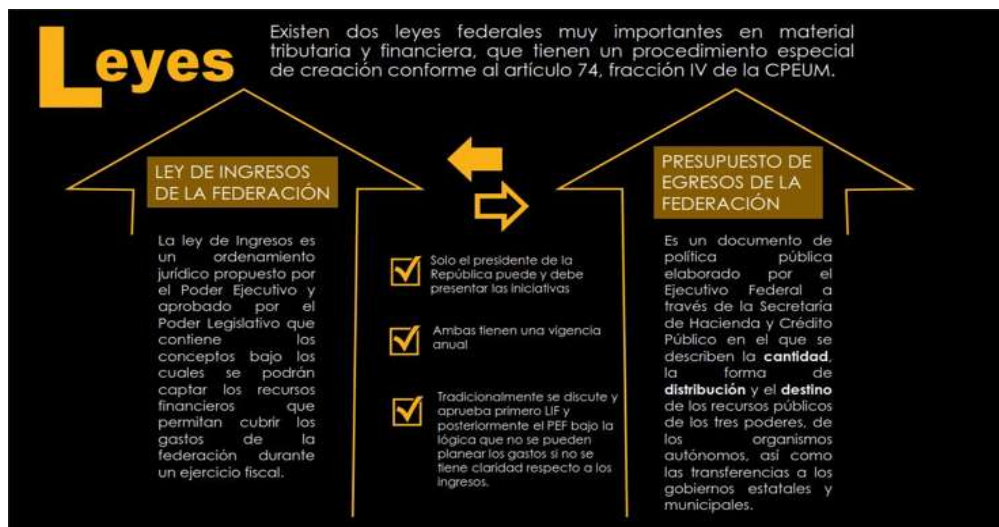


Figura Número 4. Ley de Ingresos de la Federación.³¹

DERECHO FEDERAL COMÚN

Cuando en alguna Ley específica no se regule o no se exprese algún concepto, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, siempre y cuando no se contraponga a la disposición a la Ley específica.



Figura Número 5. Leyes Federales Tributarias.³¹

CFF

Artículo 5°.- “a falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

LOS REGLAMENTOS:

Características:

- No deben contradecir una ley
- En materia FISCAL no pueden establecer más cargas que las que dispone la ley
- Solo funciona en la zona del ¿cómo?
- Debe concretarse a indicar los medios para cumplir la ley.

Fundamento jurídico:

A nivel federal, la facultad reglamentaria del Presidente deriva de la fracción I del artículo 89 de la CPEUM, que dispone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el congreso.

Un reglamento es una norma o conjunto de normas emitidos por el titular del Poder Ejecutivo para dar cumplimiento a las leyes.

Reglamentos en materia fiscal:

- Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF).
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RIVA).
- Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (RIEPS).

- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT).

Ejemplo de como un Reglamento aclara lo que dice la Ley:

ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	ARTÍCULO 7 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
Dicho artículo indica que en el cómputo de plazos no deberán incluirse ciertos días inhábiles.	Para los efectos del artículo 12 del Código, salvo disposición expresa establecida en dicho ordenamiento, el cómputo de los plazos comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acto.
El artículo hace una larga descripción de los días inhábiles entre los que señala están los sábados, domingos, días festivos, entre otros.	(...)

La ley indica como se calculan los plazos en materia fiscal, mientras que el reglamento sin contradecir la ley aclara el momento en el que debe iniciarse el conteo de los días.

Figura Número 6. Utilidad del Reglamento.³¹

DECRETOS

El Poder Legislativo es el que da origen a las leyes, sin embargo, existen dos casos de excepción contemplados en la Constitución que le dan al Poder Ejecutivo facultades extraordinarias para legislar en casos extraordinarios que exigirían soluciones urgentes.

Mientras que una ley trata temas de interés común e implica la generalización y la permanencia (es decir, es aplicable para todos, sin excepción y sin límite de tiempo), el decreto es sólo relativo a determinados tiempos, lugares, corporaciones o personas. En pocas palabras, mientras que la ley se considera siempre una disposición de carácter general, el decreto puede ser un acto particular.

Artículo 131 CPEUM.

Faculta al presidente de la República para “aumentar, disminuir o suprimir las cuotas o tarifas de exportación e importación expedidas por el propio congreso y para crear otras y para prohibir las importaciones”

Artículo 29 CPEUM.

Es aquella facultad que indica que en casos de “invasión, perturbación grave de la paz pública o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro” el presidente podrá suspender o restringir en todo o parte del país el ejercicio de los derechos y garantías que fuesen obstáculo para atender rápida y fácilmente la situación.

RESOLUCIÓN MISCELANEA

Objeto: El objeto de esta Resolución es el publicar anualmente, agrupar y facilitar el conocimiento de las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los de comercio exterior.

Conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cuyo objetivo es precisar procedimientos y subsanar omisiones de las leyes fiscales, de aplicación general para todos los contribuyentes.

El Artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación señala de manera concreta que las autoridades hacendarias, para el mejor cumplimiento de sus facultades proporcionará asistencia gratuita a los contribuyentes, para lo cual publicará anualmente resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general.

CIRCULARES

Son aquellas que engloban una serie de normas de distinta naturaleza que, en todo caso, comparten el hecho de ser creadas por autoridades administrativas distintas al Presidente.

- REGLAS GENERALES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.
- FORMAS Y FORMATOS FISCALES.
- CRITERIOS NORMATIVOS.

Como circulares podemos identificar a aquellas disposiciones creadas por secretarios de gobierno.

En materia Fiscal serían aquellas reglas o normas elaboradas por el secretario de Hacienda o sus subalternos.

También podríamos incluir aquellas disposiciones generales elaboradas por autoridades del Servicio de Administración Tributaria que son publicadas en el DOF o por canales de comunicación institucional y que tienen efectos en la interpretación de normas.

JURISPRUDENCIA.

Es la interpretación de las leyes y reglamentos federales o locales y de los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano.

Tipos de jurisprudencias.

- Explicativa, en cuanto que aclara y fija el alcance de la ley cuando ésta es oscura.
- Supletoria, en cuanto da solución a los casos no previstos por la ley.
- Diferencial, adapta la ley al caso concreto, evitando que su aplicación indiferenciada consagre injusticias.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La jurisprudencia que emite SCJN consiste en que el criterio de interpretación debe ser sustentado en cinco ejecutorias, no interrumpidas por otra en contrario para crear “jurisprudencia” y es obligatoria para tribunales de todo el país.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA.

La jurisprudencia que emite la Sala Superior del TFJA se crea con tres criterios en el mismo sentido y es obligatoria únicamente para las Salas Regionales del propio Tribunal.

2.6 Elementos de los Impuestos

El principio de legalidad o reserva de ley tributaria exige que todos los impuestos se establezcan en ley. Sin embargo, no basta con que la ley determine cuáles impuestos deben pagar los contribuyentes, sino que también es necesario que especifique claramente los elementos esenciales de cada impuesto.

Estos elementos esenciales nos ayudan a entender quiénes son las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar, y por qué hecho o acto lo tienen que pagar. Es decir, el contribuyente debe conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.³²

Pero, ¿cuáles son los elementos esenciales de los impuestos? En concordancia con el principio de reserva de ley tributaria, el Código Fiscal de la Federación (CFF) señala:

³² Cfr. Tesis P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78, de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”, en donde se establece: “Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad”.

*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 refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*³³

Conforme a este artículo, la norma jurídica tributaria debe advertir:

- ✓ Quiénes se encuentran sujetos al pago.
- ✓Cuál es el objeto de gravamen.
- ✓ Sobre qué base se determinará el impuesto.
- ✓ La tasa aplicable o la tarifa, según sea el caso.

El establecimiento de todos estos elementos es indispensable. De faltar alguno, se vulnera el principio de reserva de ley tributaria, y, por tanto, se estaría ante un caso de una norma jurídica inconstitucional.

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación, en una tesis estableció que la validez constitucional de un tributo: "...también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular".³⁴

Como se advierte, la tesis señala otro elemento esencial además de los establecidos por el CFF: la época de pago. Entonces, podemos concluir que los

³³ Artículo 5, Código Fiscal de la Federación.

³⁴ Cfr. Tesis del Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 91-96, primera parte, p. 172, de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY".

elementos esenciales de los impuestos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.

Respecto del sujeto, hay dos tipos, los activos y los pasivos que son las personas obligadas al pago del impuesto.

El objeto, en cambio, es el acto, actividad o motivo del impuesto; mientras que la base se refiere a la cantidad sobre la que se determina el impuesto. La tasa es el porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto. La doctrina habla de cuotas, tasas y tarifas, en donde las cuotas son cantidades absolutas; las tasas son porcentajes y las tarifas, el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto.

Por último, la época de pago refiere al plazo o momento en que se debe de pagar el impuesto.

Cabe mencionar que es necesario que la ley establezca los elementos esenciales del impuesto: objeto, sujeto, base, tasa y época de pago.

Objeto, actividad o cosa motivo del impuesto; por ejemplo, recibir utilidades de un negocio.

Sujeto, Personas obligadas al pago del impuesto; por ejemplo, personas que perciban ingresos por su trabajo.

Base, Cantidad sobre la que se determina el impuesto; por ejemplo, la totalidad de las utilidades de un negocio.

Tasa, El porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto que se debe pagar; por ejemplo, la tasa del 16% de IVA.

Época de Pago, Plazo o momento para pagar el impuesto; por ejemplo, los personas físicas con actividades profesionales deben presentar pagos provisionales del ISR a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que realizaron las actividades.

2.7 Antecedentes de los Impuestos en México

La primera manifestación de la tributación en México aparece en el Códice Azteca, con el rey Azcapotzalco que les pedía tributo a cambio de beneficios en su comunidad, dejando el inicio de los registros del tributo llamados Tequiamal. Los primeros recaudadores eran llamados Calpixqueh y se identificaban por llevar una vara en una mano y un abanico en la otra. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los pueblos sometidos tenían que pagar dos tipos de tributos los que eran en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Hernán Cortés adoptó el sistema tributario del pueblo Azteca, modificando la forma de cobro cambiando los tributos de flores y animales por piedras y joyas. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación de documentos fiscales, nombra a un ministro, un tesorero y varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto Real. En 1573 se implanta la Alcabala que es equivalente al IVA, después el peaje por derecho de paso, creando un sistema jurídico fiscal llamado Diezmominero en el que los indígenas pagaban con trabajo en minas, y los aprovechamientos de las minas eran para el Estado.

A partir de 1810 el sistema fiscal se complementa con el arancel para el gobierno de las aduanas marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en México.

La debilidad fiscal del gobierno federal de Antonio López de Santa Anna establece el cobro del tributo de un Real por cada puerta, cuatro centavos por cada ventana, dos pesos por cada caballo robusto, un peso por los caballos flacos y un peso por cada perro.

Crea la corresponsabilidad en las finanzas públicas entre Federación y Estado estableciendo que parte de lo recaudado se quedaría en manos del Estado y una parte pasaría a integrarse a los ingresos de la Federación.

Con la llegada de Porfirio Díaz al poder se llevó a cabo un proceso de fortalecimiento y centralización del poder en manos del Gobierno Federal. En ese periodo se recaudaron impuestos por 30 millones de pesos, pero se gastaron 44 millones de pesos generando la deuda externa.

La guerra provocó que los mexicanos no pagaran impuestos. Después de esta hubo la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias.

En 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos, como los servicios por el uso del ferrocarril , especiales sobre exportación de petróleo y derivados, por consumo de luz, teléfono, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementa el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas causaron beneficios sociales, con la implantación de servicios como el civil, el retiro por edad avanzada con pensión y en general. Incrementando los impuestos a los artículos nocivos para la salud y al gravar los artículos de lujo.

Han transcurrido muchos años para que el gobierno tenga hoy leyes fiscales que le permitan disponer de recursos con los que se construyan obras públicas y presten servicios a la sociedad.

Los impuestos son ahora una colaboración para que México cuente con escuelas, hospitales, higiene, caminos y servicios públicos. El gran reto es que estos sean equitativos y que su destino sea transparente para la sociedad que es quien aporta esos recursos.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS CONSTITUCIONALES.

La primer Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue la de Apatzingán, el 22 de Octubre de 1814.

Aquí la obligación de contribuir al gasto público se encontraba en:

CAPÍTULO VI.

De las obligaciones de los ciudadanos.

Art. 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, **una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos (...)**

Como bien sabemos la obligatoriedad constitucional ahora la encontramos en el artículo 31 en su fracción IV.

ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que no es transferible, sino de tributación directa, es decir, que afecta las utilidades o el patrimonio de una persona física o moral, como resultado de sus actividades propias.

A partir de 1987, se produjo un cambio fundamental en el sistema tributario del Impuesto Sobre la Renta, Este cambio radica en reconocer los efectos inflacionarios, en especial sobre los intereses pagados y cobrados, la ganancia cambiaria, pérdidas cambiarias, ganancia y pérdidas inflacionarias, todos ellos generados por tener pasivos incurridos y créditos concedidos a terceros.³⁵

³⁵ CHÁVEZ CHÁVEZ, José Luis, "Disposiciones Generales" Impuesto Sobre la Renta I.

EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921.

Esta ley establece un impuesto extraordinario que se pagó por única vez.

La ley se dividía en cuatro capítulos.

1. Del Ejercicio de Comercio o Industria.
2. Del Ejercicio de una Profesión Liberal, Literaria, Artística o Innominada.
3. Del Trabajo, Sueldo o Salario.
4. De la Colocación de Dinero o Valores a Crédito.

LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924 Y SU REGLAMENTO.

Esta ley, que contemplaba la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Sobre Sueldos y Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, pasaba por alto el Ingreso en créditos, pero, por primera vez, se promulgaba el reglamento.

LEY DEL 18 DE MARZO DE 1925.

Considera el Ingreso en crédito y por primera vez se llamó Ley del Impuesto Sobre la Renta. El gravamen se calcularía en timbres o en efectivo, y se permitía la deducción de cargas familiares.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL PROVECHO DEL 27 DE DICIEMBRE DE 1939.

Esta ley gravaba las ganancias excesivas obtenidas por los contribuyentes, personas físicas y morales dedicadas a las actividades del comercio, industrial y, por primera vez las agrícolas.

LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941 Y SU REGLAMENTO.

Establece como iniciativa importante el impuesto cédular.

Cédula I. Comercio, Industria, Agrícolas.

Cédula II. Intereses, Premios, Regalías, Explotación de Juegos de Azar.

Cédula III. Explotación de Subsuelo o Concesiones otorgadas por el Gobierno Federal.

Cédula IV. Sueldos y Salarios.

Cédula V. Profesión, Arte, Oficio, Deporte y Espectáculos.

LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953.

Estructura las cédulas e incorpora otras y establece, por primera vez, las deducciones que pueden hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable, las cédulas que se incorporan son: ganadería, pesca e imposición de capitales.

LEY DEL IMPUESTO DE 1987.

Coexistencia de dos bases gravables:

- Base Tradicional.
- Base Nueva, base impositiva, acorde con la situación inflacionaria en que se encontraba el país.

LEY DEL IMPUESTO DE 1991.

Cabe destacar que la ley no se reforma, sin embargo, se emiten reglas y disposiciones de carácter general que se adicionan a la Ley. (Miscelánea Fiscal).

LEY DEL IMPUESTO DEL 2002.

Esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta reestructura a la anterior e incorpora disposiciones de reglas misceláneas y reglamentarias. Además, incluye un título específico sobre empresas multinacionales.

LEY DEL IMPUESTO DEL 2022.

Esta nueva Ley Vigente dentro del Título VII de los Estímulos Fiscales, incorpora el Capítulo XII denominado “Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales”.

2.8 Definición de Persona Morales

El concepto de Personas Morales, lo encontramos en:

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 7. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

El término persona moral, también conocida como persona jurídica, antes era más sencillo de definir pues se hacía en cuanto a que hubiese muchas personas físicas juntas con un fin determinado y organizadas a través de un documento jurídico (un contrato, una ley, un reglamento, un decreto, incluso una constitución).

Sin embargo, la multiplicidad ya no es un elemento fundamental de las personas morales, ya que, estas pueden estar integradas por un solo miembro tal como es el caso de las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS, por sus siglas).

Por esto, una idea más atinada sería que es una persona, no humana y que no tiene cuerpo físico (por lo tanto, es una ficción), constituida a través de un documento jurídico.

¿Dónde se regulan las personas morales?

Las personas morales se encuentran reguladas en el Código Civil Federal de México, Libro Primero (De las Personas), Título Segundo (De las Personas Morales), artículos 25 a 28.

¿Quiénes son personas morales?

Para la legislación civil, tanto federal como local, en México, lo son: La Nación, Los Estados y los Municipios, las corporaciones de carácter público reconocidas por la ley, las sociedades civiles o mercantiles, sindicatos, asociaciones de profesionales, sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones, las personas morales extranjeras de naturaleza privada, y por regla general, todas aquellas que reconozca la ley.

Así lo establece el Código Civil Federal de México en su artículo 25:

Son personas morales:

1. La Nación, los Estados y los Municipios;
2. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

3. Las sociedades civiles o mercantiles;
4. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
5. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
6. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
7. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Artículo 25 del Código Civil

Atributos de una persona moral.

Las características de las personas morales se denominan atributos de la personalidad, y estos son los mismos que tiene una persona física, con excepción del estado civil.

Sin embargo, a pesar de tener los mismos atributos, estos se rigen por reglas especiales para las personas morales.

Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

Artículo 28 del Código Civil

1. Denominación o Razón Social

Equivalente al nombre, se compone de dos elementos la denominación o razón social en sentido estricto y el régimen social que es el tipo de persona moral de que se trate como puede ser Sociedad Anónima, Sociedad Civil, etcétera.

La denominación se puede elegir de manera libre, sin embargo, cuando se trate de una razón esta se compone en base a reglas establecidas en la ley, por lo general estas reglas se basan en la identificación de los socios.

2. Domicilio

En este caso, será donde la sociedad tenga su administración. Sin embargo, también podrá establecer domicilios convencionales y tendrá también un domicilio fiscal con las particularidades propias del mismo.

Las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Artículo 33 del Código Civil

3. Patrimonio

Este se compone por todos los bienes, derechos y obligaciones tasables en dinero que tiene la persona moral, haciendo la aclaración de que el patrimonio de la persona moral no es el mismo que el de las personas físicas que la componen.

4. Capacidad

Finalmente, la capacidad que tienen todas las personas morales, sin embargo, esta está limitada a su objeto social y a su vez, solo puede ser ejercida por conducto de sus representantes, quienes por lo general son sus administradores y directores.

Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

2.9 Exposición de Motivos e Iniciativa de Reforma 2022

El 8 de Septiembre de 2021, se publica las iniciativas de reforma de 2022 siendo estas:

Iniciativas del Ejecutivo federal.

Que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, me permito someter por su digno conducto, ante esa Honorable Asamblea, la presente Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y Otros Ordenamientos, al tenor de la siguiente

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El Ejecutivo Federal a mi cargo convencido de la importancia y trascendencia que tiene continuar con la política que consolide la transformación del país, reitera su compromiso de no crear nuevos impuestos, así como de combatir frontalmente la corrupción y la impunidad.

A. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 1.....
- 2.....
- 3.....
- 4.....
- 5.....
- 6.....
- 7.....

34. Régimen Simplificado de Confianza de personas morales

Tras la crisis sanitaria por la que atraviesa el país, con el fin de promover la reactivación económica mediante un esquema de simplificación que fomente la inversión, se propone la creación de un régimen de tributación que beneficiará a las personas morales residentes en México, cuyos

ingresos totales no excedan de treinta y cinco millones de pesos en el ejercicio, lo que equivale a alrededor del 96 por ciento del total de los contribuyentes personas morales.

De acuerdo con la nota técnica del estudio sobre la demografía de los negocios 2020 (segundo conjunto de datos) , publicada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) a través del comunicado de prensa 183/21 del 22 de marzo de 2021, los censos económicos muestran que el 99.8% de los establecimientos del país son micro, pequeños o medianos y, por sus características, estas unidades económicas tienden a presentar mayores cambios con respecto a las grandes empresas, en cuanto a ingresos, personal ocupado, ubicación, cierres y aperturas, entre otros aspectos.

De acuerdo con el padrón de contribuyentes registrado en el Servicio de Administración Tributaria, en México existen cerca de 2.1 millones de establecimientos micro y pequeños que constituyen un segmento estratégico que hoy en día cumple con sus obligaciones bajo un mecanismo en el que acumulan sus ingresos conforme los devengan y en lugar de deducir sus erogaciones utilizan un coeficiente de utilidad para el cálculo del pago provisional. Estas empresas están sujetas a las mismas obligaciones que debe cumplir cualquier otra de mayor escala, lo que puede llegar a implicar costos administrativos significativos.

Por lo anterior, se considera necesario contar con un régimen para personas morales cuyos ingresos no sean superiores a treinta y cinco millones de pesos anuales, el cual permita que la acumulación de los ingresos y deducción de las erogaciones ocurra hasta que éstos efectivamente se perciban y se paguen (flujo de efectivo), apegándose a la realidad económica del contribuyente y sin que ello implique la reducción de la carga impositiva.

En virtud de lo anterior, los contribuyentes en este nuevo régimen dejarán de realizar las declaraciones provisionales mediante el uso del coeficiente de utilidad obtenido de su declaración anual del ejercicio fiscal anterior, que puede significar una carga importante tratándose de las micro y pequeñas empresas que presentan estacionalidades en su actividad económica y, por su componente inflacionario, puede representar una importante presión mensual en el cumplimiento del pago de sus obligaciones.

Adicionalmente, con el objetivo de que este grupo de micro y pequeñas empresas estén en posibilidades de incrementar sus niveles de inversión, impulsar su competitividad, así como de facilitar su inserción como proveedores de las cadenas productivas, propiciando así un círculo virtuoso de activación económica, se propone un esquema de deducción de inversiones a menor plazo que podrán aplicar las personas morales que cumplan con sus obligaciones bajo este nuevo régimen, precisando que la deducción de inversiones se determinará mediante la aplicación del porcentaje que corresponda, dependiendo el tipo de bien y sobre el monto original de la inversión.

Asimismo, es conveniente establecer los requisitos generales para que procedan las deducciones considerando el flujo de efectivo; tal es el caso de la eliminación de conceptos que no convergen con este esquema, como la deducción de créditos incobrables, así como el costo de ventas.

Vale la pena destacar que este mecanismo establece la obligación de realizar pagos provisionales, para lo cual, las personas morales determinarán su utilidad fiscal disminuyendo de sus ingresos las deducciones autorizadas, la participación de los trabajadores en las utilidades y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar; al resultado obtenido se le aplicará la tasa contenida

en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorgando la posibilidad de acreditar, entre otros, las retenciones, así como los pagos provisionales efectuados con anterioridad al mes que se está calculando.

Este Régimen Simplificado de Confianza para personas morales, maximiza la simplificación en la presentación de declaraciones, pues se estarán aprovechando las herramientas tecnológicas con las que cuenta actualmente el Servicio de Administración Tributaria, a fin de llevar a cabo la pre carga de la información contenida en los CFDI, así como en sus declaraciones provisionales y anuales, a efecto de realizar los cálculos necesarios para la determinación de sus impuestos, además de permitir el pago en medios electrónicos.

Los contribuyentes que dejen de cumplir con los requisitos para continuar aplicando el esquema de tributación propuesto, deberán cumplir, a partir del ejercicio siguiente, con sus obligaciones en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones a más tardar el día 31 de enero del ejercicio siguiente a aquel en que esto ocurra.

De igual forma, se plantea incluir disposiciones transitorias para — tratándose de personas morales que tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que, a partir de la entrada en vigor de este régimen, tributen en términos de este esquema— el tratamiento fiscal que tendrán los ingresos y las deducciones durante el periodo de transición.

El objetivo del Régimen Simplificado de Confianza para Personas Morales tiene como finalidad reactivar la economía y fomentar la inversión, por lo que analizaremos si se cumple dicho objetivo, pero también nos ocuparemos de visualizar de qué manera impacta este nuevo Régimen Fiscal a las Personas Morales.

CAPÍTULO III.

LAS PERSONAS MORALES Y EL RESICO

La finalidad del Ejecutivo Federal fue promover la activación económica mediante un esquema de simplificación que incremente la inversión, impulse la competitividad y facilite la inserción de estos contribuyentes como proveedores de las cadenas productivas.

Los censos económicos muestran que el 99.8% de los establecimientos del país son micro, pequeños o medianos; el SAT registra en su padrón 2.1 millones de micro y pequeñas empresas cuyos ingresos brutos al año no exceden de 35 millones de pesos.

VISION GRÁFICA DEL SAT DE LAS PERSONAS MORALES.

Gráfica Número 2. Visión Gráfica del SAT de las Personas Morales.



36

³⁶ <https://xmaskpacitacion.com/>

Este nuevo régimen tiene el objetivo de otorgar mayor liquidez a estas personas morales. Es decir, pretende que las empresas tengan mayor cantidad de efectivo para sus gastos inmediatos.

Hasta el año de 2021 las personas morales, al ser proveedoras, pagaban impuestos una vez facturadas sus ventas aun cuando sus acreedores, a quienes venden, no les pagaban al momento de la facturación.

A partir de 2022 estas personas morales pagan sus impuestos únicamente cuando tiene ingresos por facturación efectivamente cobrada.

Las empresas al comprar maquinaria y ciertas inversiones que utilizan para su actividad, pueden deducirlo para pagar menores impuestos. Con el nuevo Régimen Simplificado de Confianza seguirán deduciendo, pero en menor tiempo y con mayores tasas.

3.1 SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA, OBJETO, BASE, TASA O TARIFA

El principio de legalidad o reserva de ley tributaria exige que todos los impuestos se establezcan en ley. Sin embargo, no basta con que la ley determine cuáles impuestos deben pagar los contribuyentes, sino que también es necesario que especifique claramente los elementos esenciales de cada impuesto.

Estos elementos esenciales nos ayudan a entender quiénes son las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar, y por qué hecho o acto lo tienen que pagar. Es decir, el contribuyente debe conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.³⁷

³⁷ Cfr. Tesis P. CXLVIII/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY", en donde se establece: "Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad".

Pero, ¿cuáles son los elementos esenciales de los impuestos? En concordancia con el principio de reserva de ley tributaria, el Código Fiscal de la Federación (CFF) señala:

Artículo 5. 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 refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

La norma jurídica tributaria debe advertir:

- ✓ Quiénes se encuentran sujetos al pago.
- ✓Cuál es el objeto de gravamen.
- ✓ Sobre qué base se determinará el impuesto.
- ✓ La tasa aplicable o la tarifa, según sea el caso.

El establecimiento de todos estos elementos es indispensable. De faltar alguno, se vulnera el principio de reserva de ley tributaria, y, por tanto, se estaría ante un caso de una norma jurídica inconstitucional.

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación, en una tesis estableció que la validez constitucional de un tributo: "...también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular".³⁸

³⁸ Cfr. Tesis del Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 91-96, primera parte, p. 172, de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY".

Como se advierte, la tesis señala otro elemento esencial además de los establecidos por el CFF: la época de pago. Entonces, podemos concluir que los elementos esenciales de los impuestos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.

Analizando en su forma simple lo que es la “obligación”, y la Real Academia Española lo define como *“Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos.”*³⁹

En cuanto a la “obligación jurídica” la entendemos como *un vínculo jurídico mediante el cual dos partes (acreedora y deudora) quedan ligadas, debiendo cumplir la parte deudora con una prestación objeto de la obligación.*

A la “obligación tributaria” como *aquella que surge dentro de la relación jurídico-tributaria como consecuencia de la aplicación de los tributos, y que no incluye las sanciones tributarias.*

La “obligación fiscal” es *el vínculo jurídico que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar o permitir.*⁴⁰ Al respecto, autores, como Leopoldo Rolando Arreola, agregan que la obligación en materia fiscal constituye un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado.

De este vínculo jurídico desprendemos la *Relación Jurídica Tributaria*, entendiendo esta como: aquella que existe entre el Estado y el contribuyente cuando se produce en la realidad el presupuesto previsto por la ley y que da nacimiento a la obligación tributaria.

³⁹ Real Academia Española.

⁴⁰ La obligación, del latín obligatio-onis, dicen las Institutas, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad. Cfr. VV. AA., Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa-IIJ-unam, 1982, t. VI, p. 287.

De tal forma que cuando un gobernado realiza ese presupuesto o hipótesis prevista en la ley fiscal, que también es denominado hecho imponible, entra en relación con el Estado y entonces deberá cumplir con las obligaciones que disponga esa ley.

En la obligación tributaria existen dos tipos de sujetos, el primero es el llamado sujeto activo, cuya función es la recaudación de impuestos; el segundo tipo es el sujeto pasivo, el cual tiene a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales y así la contribución al gasto público.

El sujeto activo es el Estado, quien efectúa la recaudación de las contribuciones, principalmente a través del Servicio de Administración Tributaria, es decir, de la autoridad fiscal.

EL SUJETO PASIVO:

El sujeto pasivo es definido por Miguel Alvarado Esquivel como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución.

La clasificación de los sujetos pasivos en la legislación mexicana tiene en primer lugar al contribuyente, el cual es la persona física o moral que realiza el hecho imponible, es decir, es quien realiza los supuestos hipotéticos que se establecen en la ley tributaria.

Para nuestro estudio ubicaremos como sujeto pasivo de la relación tributaria a la Persona Moral, ya que tribute en el Régimen General de las Personas Morales dentro del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o bien a la Persona Moral que tribute en el Régimen Simplificado de Confianza correspondiente al Título VII en el Capítulo XII.

EL OBJETO DEL IMPUESTO:

El Impuesto sobre la Renta es un impuesto general, personal y directo que grava los ingresos de las personas físicas y morales. Fue introducido en México en 1925 y se rige por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El objeto del ISR son los ingresos que perciben las personas en efectivo, en especie o en crédito. En el caso de las personas morales, se trata de los ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.⁴¹

La ley del Impuesto Sobre la Renta lo establece así:

Artículo 16. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Tanto para las Personas Morales del Título II como para las del Régimen Simplificado de Confianza del Título VII Capítulo XII son los ingresos que perciben el objeto del impuesto.

BASE DEL IMPUESTO:

La base del ISR es el resultado de la suma de los ingresos percibidos objeto del impuesto, menos las deducciones, o cualquier otra figura sustractiva que

⁴¹ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz y Gil Valdivia, Gerardo, Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal, México, UNAM, 1981, p. 375.

establezca la ley.⁴² Es decir, la base del ISR no se constituye por los ingresos brutos, sino que se disminuye con las deducciones que correspondan.

Estas deducciones dependen del régimen fiscal (conjunto de derechos y obligaciones que surgen del desarrollo de una determinada actividad económica) al que se pertenezca. Así, por ejemplo, las personas físicas tienen distintas deducciones que las personas morales. De igual forma, las personas físicas que pagan impuestos bajo el régimen de actividades profesionales tienen distintas deducciones que las que pagan bajo el régimen de sueldos y salarios.

Aquí empezamos a encontrar las diferencias de un régimen fiscal y otro, materia de nuestro estudio, mismas que analizaremos más adelante.

TASA DEL IMPUESTO:

La tasa de ISR para las personas morales es de 30%, mientras que, para las personas físicas, varía dependiendo del límite inferior en que se ubique la base, que puede ir desde el 1.92% al 35%.

Aquí no encontramos diferencias en cuanto a la tasa del impuesto tanto para Personas Morales del Título II como para aquellas del Título VII Capítulo XII.

ÉPOCA DE PAGO DEL IMPUESTO:

El ISR es un impuesto anual, por lo que se paga por cada ejercicio fiscal. En el caso de las personas físicas, deben pagar el impuesto mediante declaración anual a más tardar en el mes de abril siguiente al ejercicio fiscal que se reporta; mientras que,

⁴² Cfr. Tesis 1ª. LXVII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 92, de rubro: "RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA", en donde se establece que: (...) "En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras" (...).66

en el caso de las personas morales, deben pagar mediante declaración a más tardar en marzo del año siguiente al ejercicio fiscal que se reporta.

Lo anterior sin perjuicio de la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda el pago.

Ambos regímenes, materia de nuestro estudio tiene la misma época de pago.

3.2 INGRESOS ACUMULABLES

El sustento de los ingresos acumulables para las Personas Morales de Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo encontramos en el artículo 16 y para las Personas Morales del Régimen Simplificado de Confianza en el artículo 207 del mismo ordenamiento.

Artículo 16.- Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, **en crédito** o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. **El ajuste anual por inflación acumulable** es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Artículo 207.- Para efectos de este Capítulo, los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

Los ingresos se consideran efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllos correspondan a anticipos, a depósitos

o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe. Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago; tratándose de cheques, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entenderá que el ingreso es efectivamente percibido, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Al analizar los artículos, empezamos a notar las primeras diferencias de un Régimen Fiscal con el otro.

Mientras que el Título II las Personas Morales acumulan sus ingresos en efectivo, en bienes o **en crédito**, las Personas Morales del Título VII Capítulo XII acumulan sus ingresos hasta que estos hayan sido efectivamente percibidos en efectivo, en bienes, en servicios, con títulos de crédito, cheques, transferencias o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, en otras palabras, **hasta que efectivamente estén cobrados**.

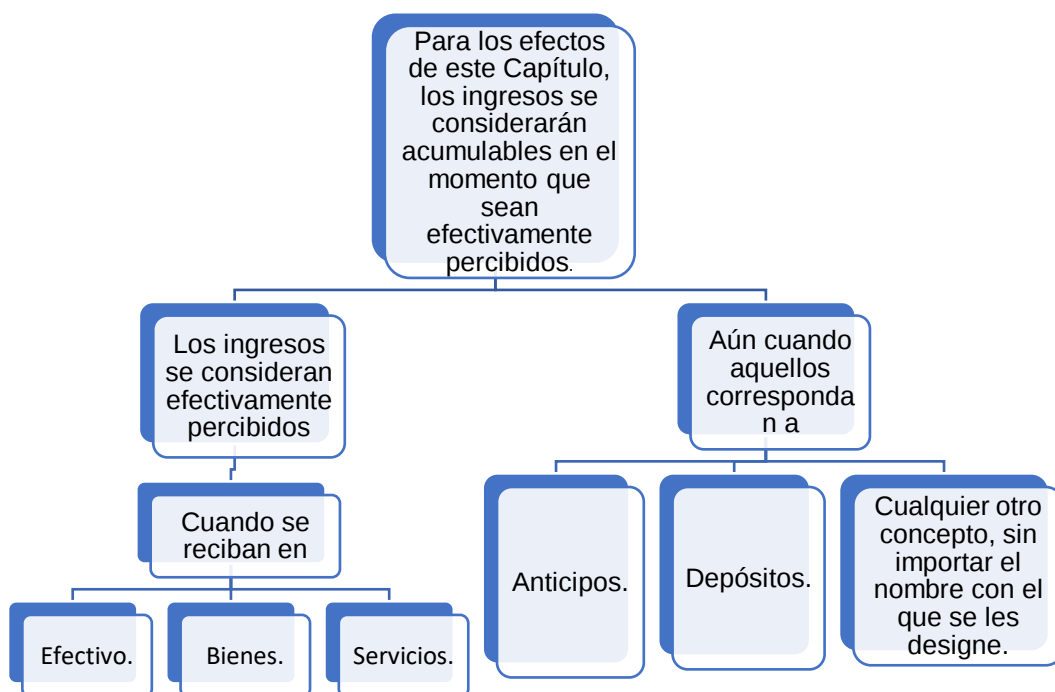
Al ser un régimen de transición, las Personas Morales del Régimen Simplificado de Confianza, no deberán acumular los ingresos cobrados en el ejercicio de 2022 que ya hayan sido acumulados en el ejercicio de 2021.

También dentro del Título II de las Personas Morales encontramos que se considera ingreso el ajuste anual por inflación acumulable, ingreso que no es mencionado dentro del Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales, tema que se tratará en un apartado más adelante.

Gráficamente el artículo 207 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta lo podemos representar de la siguiente manera:

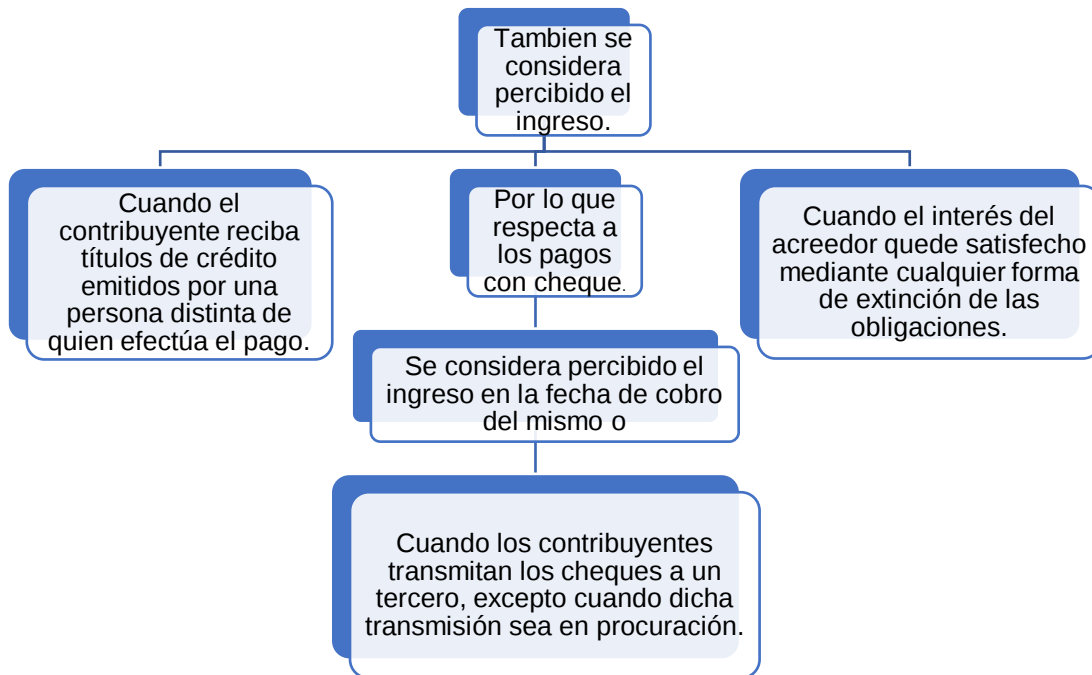
ARTÍCULO 207 DE LA LEY DEL ISR.

Figura Número 7. Momentos de Percepción del Ingreso Art. 207 LISR.



ARTÍCULO 207 DE LA LEY DEL ISR.

Figura Número 8. Momentos de Percepción del Ingreso Art. 207 LISR.



FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.

El C. Rafael de Pina en su libro "Derecho Civil Mexicano" dice que llamamos modo de extinguir las obligaciones a aquellos hechos o actos jurídicos en virtud de los cuales una obligación determinada deja de existir.

LA COMPENSACION

Artículo 2185 CCF.

Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

LA CONFUSION DE DERECHOS

Artículo 2206 CCF.

La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa.

LA REMISION DE DEUDA.

Artículo 2209 CCF.

Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas.

Remisión o condonación lo que se conoce comúnmente como el “perdón de deudas”.

- Si el perdón es total el término común es “remisión”.
- Si el perdón es parcial el término común es “quita”.

3.3 DEDUCCIONES AUTORIZADAS

De las deducciones autorizadas para las Personas Morales de Título II es el artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta quien nos detalla cada una de las mismas.

Artículo 25.- Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I.- (...)

II.- **El Costo de lo Vendido.**

III.- (...)

IV.- **Las Inversiones.**

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

VI.- (...)

VII.- Los intereses **devengados** a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios **devengados** en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios **devengados** deducidos correspondientes al último periodo citado.

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

IX.- Los anticipos y los rendimientos que paguen las **sociedades cooperativas de producción**, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 94 de esta Ley.

Del análisis de las deducciones de la Personas Morales del Título II y comparadas con las deducciones establecidas en el Artículo 208 para las Personas Morales del RESICO, encontramos algunas diferencias que mencionamos en seguida:

- ✓ El costo de lo vendido es deducible para las Personas Morales del Título II, mientras que las Personas Morales del RESICO deducirán las compras, esto en concordancia de que el RESICO de Personas Morales consideran sus deducciones efectivamente pagadas.
- ✓ En cuanto a las Inversiones las Personas Morales del Título II calcularán la depreciación de las mismas con los porcentajes máximos que se establecen en el Capítulo II Sección II, y el estímulo para las Personas Morales del RESICO es poder deducir unas tasas superiores que nos menciona el procedimiento del artículo 209.
- ✓ Mientras que las Personas Morales del Título II pueden deducir los créditos incobrables debido a que acumulan sus ingresos vía el devengado y las Personas Morales del RESICO lo hacen hasta que efectivamente los cobren,

es lógico que no tengan créditos incobrables que pudieran deducir y la contraparte acumular.

- ✓ En cuanto a la deducción de los intereses, se hace la precisión que las Personas Morales del Título II deducen los intereses devengados y las Personas Morales del RESICO pueden deducir los intereses pagados.
- ✓ Dentro de los ingresos acumulables para las Personas Morales del Título II mencionamos el ajuste anual por inflación acumulable, así mismo pueden deducir el ajuste anual por inflación deducible y como las Personas Morales del RESICO no se encuentran obligadas al cálculo de ajuste anual por inflación, ni lo acumulan, ni lo deducen.
- ✓ Una deducción que pueden hacer las Sociedades Cooperativas de Producción son los anticipos o rendimientos que entreguen a sus socios, también los anticipos que entreguen las Sociedades y Asociaciones Civiles, pero como este tipo de contribuyentes no pueden tributar dentro de las Personas Morales del RESICO, es por ello que las mismas no pueden aplicar tal deducción.

Cuadro Número 2. COMPARATIVO DE LAS DEDUCCIONES EN AMBOS REGÍMENES.

PERSONAS MORALES. TÍTULO II Artículo 25 LISR.	RESICO PERSONAS MORALES. Artículo 208 LISR.
I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.	I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.
II. El costo de lo vendido.	II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas.
III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.	III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
IV. Las inversiones.	IV. Las inversiones. (Mayores Tasas de Deducción).

V. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.	
VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.	VI. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
VII. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.	V. Los intereses pagados derivados de la actividad, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades de la persona moral y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.
VIII. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 44 de esta Ley.	
X. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.	VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción estará a lo dispuesto en el artículo 25, fracción X de esta Ley.

3.4 LAS INVERSIONES Y TASAS MÁXIMAS DE DEDUCCIÓN

Como bien mencionamos en la sección de las Deducciones Autorizadas, el artículo 25 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace mención que serán deducibles las inversiones.

Dentro del Título II, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es donde encontramos todo el tema propio de la Deducción de Inversiones.

El artículo 31 del mismo ordenamiento nos indica que las inversiones se deducen aplicando en cada ejercicio los porcentajes máximos autorizados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre el monto original de la inversión, y que cuando se trate de ejercicios irregulares o el bien o inversión haya sido utilizado después de iniciado el ejercicio, la deducción procederá aplicando los porcentajes autorizados, respecto del número de meses que el bien o inversión haya sido utilizado.

Nos define al monto original de la inversión como al precio del bien, más los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, preparación del emplazamiento físico, instalación, montaje, manejo, entrega, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes o agencias aduanales, así como los relativos a los servicios contratados para que la inversión funcione. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

También nos aclara que se pueden utilizar porcentajes menores a los máximos autorizados, si se elige utilizar porcentajes menores, los mismos serán obligatorios y no podrán variarse hasta el siguiente ejercicio. Si se desea hacer un segundo o

posterior cambio deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio realizado.

También nos da la opción de empezar a deducir las inversiones en el ejercicio en que empiecen a utilizarse o en el ejercicio siguiente, con la advertencia de que, si se hace posterior a las opciones señaladas, se perderá el derecho a la deducción hasta por el monto que se pudo haber deducido.

Al momento que el contribuyente enajene los bienes o inversiones o las mismas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente podrá deducir la parte aún no deducida. En el caso de que los bienes dejen de ser útiles, se deben mantener en la contabilidad dichas inversiones a valor de un peso.

Este artículo 31 reconoce también los efectos de la inflación en la deducción de inversiones, es lo que llamamos la depreciación fiscal, que no es otra cosa que la depreciación contable actualizada en los términos de los párrafos séptimo y octavo:

Los contribuyentes ajustarán la deducción determinada en los términos de los párrafos primero y sexto de este artículo, multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cuando sea impar el número de meses comprendidos en el periodo en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio, se considerará como último mes de la primera mitad de dicho periodo el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del periodo.

Hemos estado hablando de la deducción de Inversiones, pero ¿Qué debemos considerar como Inversiones?

En forma genérica, el artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos dice que Inversiones son: Los Activos Fijos, Los Gastos y Cargos Diferidos y Las Erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

- ❖ **El Activo Fijo** es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.
- ❖ **Los Gastos Diferidos** son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
- ❖ **Los Cargos Diferidos** son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.
- ❖ **Las Erogaciones Realizadas en Periodos Preoperativos**, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus

servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse. No se considerarán erogaciones en periodo preoperativo las correspondientes a activos intangibles que permitan la exploración o explotación de bienes del dominio público, las cuales tendrán el tratamiento de gasto diferido.

Hasta este momento hemos hablado de forma general de la deducción de inversiones o propiamente como deben aplicarlo las Personas Morales del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para las Personas Morales del RESICO, el fundamento de la deducción de inversiones lo encontramos en el Artículo 208 fracción IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos menciona que son deducciones autorizadas para el Título VII Capítulo XII las inversiones.

Pero el artículo 209 también nos menciona que para determinar la deducción de las inversiones se aplicará lo dispuesto para las Personas Morales del Título II, pero utilizando porcentajes mayores a los ahí establecidos, siempre y cuando las inversiones en el ejercicio no superen los tres millones de pesos, y cuando excedan de los tres millones de pesos, al excedente se le aplicarán los porcentajes del Título II.

Cuadro Número 3. Tratándose de Gastos y Cargos Diferidos, así como para las Erogaciones Realizadas en Periodos Preoperativos, lo siguiente:

INVERSION.	% Máximo en Título II.	% Máximo en RESICO.	Diferencia.
Cargos Diferidos.	5	5	0
Erogaciones realizadas en periodos preoperativos.	10	10	0
Regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en el punto siguiente	15	15	0
En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público	N/A	N/A	N/A

concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento			
--	--	--	--

Cuadro Número 4. Tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

INVERSION.	% Máximo en Título II.	% Máximo en RESICO.	Diferencia.
Tratándose de construcciones:			
Inmuebles declarados como monumentos arqueológicos, artísticos, históricos o patrimoniales, conforme a la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas, que cuenten con el certificado de restauración expedido por el Instituto Nacional de Antropología e Historia o el Instituto Nacional de Bellas Artes	10	20	10
En los demás casos.	5	13	8
Tratándose de ferrocarriles:			
Bombas de suministro de combustible a trenes	3	10	7
Vías férreas	5	10	5
Carros de ferrocarril, locomotoras, arzones y autoarzones	6	10	4
Maquinaria niveladora de vías, desclavadoras, esmeriles para vías, gatos de motor para levantar la vía, removedora, insertadora y taladradora de durmientes	7	20	13
Equipo de comunicación, señalización y telemando	10	20	10
Mobiliario y equipo de oficina	10	25	15
Embarcaciones	6	20	14
Tratándose de aviones:			
Dedicados a la aerofumigación agrícola	25	25	0
Para los demás	10	20	10
Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques	25	25	0
Computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo	30	50	20

Dados, troqueles, moldes, matrices y herramienta	35	50	15
Semovientes y vegetales	100	100	0
Tratándose de comunicaciones telefónicas:			
Torres de transmisión y cables, excepto los de fibra óptica	5	10	5
Sistemas de radio, incluyendo equipo de transmisión y manejo que utiliza el espectro radioeléctrico, tales como el de radiotransmisión de microonda digital o analógica, torres de microondas y guías de onda	8	20	12
Equipo utilizado en la transmisión, tales como circuitos de la planta interna que no forman parte de la conmutación y cuyas funciones se enfocan hacia las troncales que llegan a la central telefónica, incluye multiplexores, equipos concentradores y ruteadores	10	20	10
Equipo de la central telefónica destinado a la conmutación de llamadas de tecnología distinta a la electromecánica	25	25	0
Para los demás	10	20	10
Tratándose de comunicaciones satelitales:			
Segmento satelital en el espacio, incluyendo el cuerpo principal del satélite, los transpondedores, las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas, y el equipo de monitoreo en el satélite	8	20	12
Equipo satelital en tierra, incluyendo las antenas para la transmisión y recepción de comunicaciones digitales y análogas y el equipo para el monitoreo del satélite	10	20	10
Adaptaciones que se realicen a instalaciones que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que dichas adaptaciones tengan como finalidad facilitar a las personas con discapacidad a que se refiere el artículo 186 de la LISR el acceso y uso de las instalaciones del contribuyente	100	100	0
Maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente	100	100	0
Bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables	25	50	25

Cuadro Número 5. Para la maquinaria y equipo distintos de los señalados, se aplicarán, de acuerdo con la actividad en que sean utilizados, los porcentos siguientes:

INVERSION.	% Máximo en Título II.	% Máximo en RESICO.	Diferencia.
Generación, conducción, transformación y distribución de electricidad; en la molienda de granos; en la producción de azúcar y sus derivados; en la fabricación de aceites comestibles; en el transporte marítimo, fluvial y lacustre	5	20	15
Producción de metal obtenido en primer proceso; en la fabricación de productos de tabaco y derivados del carbón natural	6	10	4

Fabricación de pulpa, papel y productos similares	7	13	6
Fabricación de vehículos de motor y sus partes; en la construcción de ferrocarriles y navíos; en la fabricación de productos de metal, de maquinaria y de instrumentos profesionales y científicos; en la elaboración de productos alimenticios y de bebidas, excepto granos, azúcar, aceites comestibles y derivados	8	13	5
Curtido de piel y la fabricación de artículos de piel; en la elaboración de productos químicos, petroquímicos y farmacobiológicos; en la fabricación de productos de caucho y de plástico; en la impresión y publicación gráfica	9	20	11
Transporte eléctrico; en infraestructura fija para el transporte, almacenamiento y procesamiento de hidrocarburos	10	20	10
Fabricación, acabado, teñido y estampado de productos textiles, así como de prendas para el vestido	11	25	14
Industria minera; en la construcción de aeronaves y en el transporte terrestre de carga y pasajeros	12	25	13
Transporte aéreo; en la transmisión de los servicios de comunicación proporcionados por telégrafos y por las estaciones de radio y televisión	16	25	9
Restaurantes	20	33	13
Industria de la construcción; en actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca	25	25	0
Los destinados directamente a la investigación de nuevos productos o desarrollo de tecnología en el país	35	35	0
La manufactura, ensamble y transformación de componentes magnéticos para discos duros y tarjetas electrónicas para la industria de la computación	50	50	0
En otras actividades no especificadas en este artículo	10	20	10

43

De la tabla anterior visualizamos una gran oportunidad que tienen las Personas Morales del RESICO para poder deducir sus inversiones con porcentajes mayores y poder disminuir la carga fiscal, y aunque en el RESICO deduce a flujo de efectivo, las inversiones se pueden deducir, aunque no se hayan pagado en su totalidad.

Ahora bien, aunque el límite de los tres millones de pesos en inversiones para poder aplicar los porcentajes mayores es para aquellas inversiones adquiridas a partir del ejercicio de 2022, pero de conformidad con el Artículo Segundo fracción XII se podrá aplicar para aquellas inversiones adquiridas en el periodo del 1 de septiembre al 31 de Diciembre de 2021, esto para pagos provisionales y declaración anual de 2022.

⁴³ <https://idconline.mx/fiscal-contable/2022/01/17/comparativo-de-porcentajes-de-deduccion-de-inversiones-del-resico-pm>

3.5 EL COSTO DE VENTAS VS COMPRAS

Dentro de las deducciones autorizadas de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se encuentra el costo de ventas o costo de lo vendido que, dependiendo del tipo de actividad que realice el contribuyente es como aplicará esta deducción para efectos del cálculo anual del impuesto.

La deducción del costo de ventas es sin duda de las más importantes para el contribuyente, es por eso que a su determinación no se debe olvidar lo que dice el artículo 39 de la ley de ISR.

Para los contribuyentes que realicen actividades comerciales en las que solo adquieran y enajenen mercancías, para determinar su costo de ventas solo considerarán:

- El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

En este caso, no existe mayor complicación, ya que estos contribuyentes, solo compran y venden; pero, tratándose de los contribuyentes que llevan a cabo otras actividades, como las manufactureras, entonces los elementos que se consideran para determinar el costo de ventas son diferentes.

Contribuyentes con actividades distintas a las comerciales:

En el mismo artículo 39, dice también que, los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo, es decir, distintas a las comerciales, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- Adquisición neta de materias primas, productos semiterminados o terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- Mano de obra directa.
- Gastos netos directos (descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios).
- Deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a lo establecido en la misma ley.

En este sentido, es importante mencionar que, para determinar el costo de ventas, al final del ejercicio, se excluirá el que corresponde a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso; lo que significa que solo se considerará el costo de la mercancía o el inventario que dieron origen a los ingresos del ejercicio por el que se deduce.

Como lo indicamos en el apartado de las Deducciones Autorizadas para las Personas Morales del RESICO, y para estar acorde con lo efectivamente erogado, tales contribuyentes deducen la Adquisición de Mercancías en substitución del Costo de lo Vendido.

Esto permite una deducción más rápida y no esperar hasta que lo que se compre o se fabrique, sea vendido.

Debemos señalar que como el año de 2022 es un ejercicio de transición y como en 2021 se venía deduciendo el Costo de lo Vendido, las Personas Morales del RESICO deben identificar el inventario no vendido y por ende no deducido en el ejercicio de 2021.

Lo anterior está fundado en las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2022 en el Artículo Segundo Fracción V.

Entre las partidas que forman parte del Régimen de Transición se encuentra el Costo de lo Vendido, determinado bajo el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados y se deduce en el ejercicio fiscal en que sean vendido.

Por consiguiente, el inventario de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, y que a dicha fecha estén pendientes de deducir, deberán seguir aplicando lo dispuesto en el Título II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y lo adquirido a partir del ejercicio de 2022 ya le será aplicable lo del artículo 208, es decir ya poder deducir las compras y los gastos efectivamente pagados.

3.6 EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN

Una de las obligaciones para las Personas Morales del Título II es determinar el Ajuste Anual por Inflación, que no es otra cosa que el reconocimiento de los efectos inflacionarios en las operaciones de créditos y deudas que tiene una Persona Moral.

Artículo 44 LISR

Las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación como sigue:

Fracción I determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos.

Artículo 45 LISR

Se considera crédito el derecho que tiene una persona acreedora a recibir de otra deudora una cantidad en numerario.

No son créditos (...)

Art. 46 LISR

Se consideran deudas, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento.

No se consideran deudas (...)

CÁLCULO DEL AJUSTE ANUAL INFLACIONARIO:

Art. 44 LISR:

FRACCIÓN I DETERMINACIÓN DEL SALDO PROMEDIO ANUAL DE CRÉDITOS Y DEUDAS.

SALDO PROMEDIO DE CRÉDITOS:

SALDO "X" DE CRÉDITOS:

SUMA DE LOS SALDOS CONTABLES ÚLTIMO DÍA DE CADA MES

(-) INTERESES DEVENGADOS EN EL MES

(Entre) NÚMERO DE MESES DEL EJERCICIO

SALDO PROMEDIO DE DEUDAS:

SALDO "X" DE DEUDAS:

SUMA DE LOS SALDOS CONTABLES ÚLTIMO DÍA DE CADA MES

(-) INTERESES DEVENGADOS EN EL MES

(Entre) NÚMERO DE MESES DEL EJERCICIO

FRACCIÓN II COMPARACIÓN DE SALDOS PROMEDIOS ANUALES.

Saldo "X" anual de deudas > saldo "X" anual de créditos = diferencia

Diferencia x Factor de ajuste Anual

(=) Ajuste anual por inflación acumulable

Saldo "X" anual de créditos > saldo "X" anual de deudas = diferencia

Diferencia x Factor de ajuste anual

(=) Ajuste anual por inflación deducible

FRACCION III. FACTOR DE AJUSTE ANUAL

F.A. =
$$\frac{\text{INPC ÚLTIMO MES DEL EJERCICIO DE QUE SE TRATE}}{\text{INPC ÚLTIMO MES EJERCICIO INMEDIATO ANTERIOR}}$$

INPC DIC 2020

INPC DIC 2019

LOS CRÉDITOS Y DEUDAS EN LA MONEDA EXTRANJERA SE VALÚAN AL TIPO DE CAMBIO DEL PRIMER DÍA DEL MES.

EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA:

EL CACIQUE, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO ANUAL DE CRÉDITOS.						
ARTÍCULO 45 DE LA LEY DEL ISR.						
EJERCICIO 2020.						
MES.	CONCEPTO.	BANCOS.	IVA A FAVOR.	CLIENTES.	DOCTOS. POR COBRAR.	SUMA DE SALDOS FINALES.
ENERO.	Saldo Final.	57,553	53,191	20,000	0	130,744
FEBRERO.	Saldo Final.	58,119	56,761	20,000	0	134,880
MARZO.	Saldo Final.	58,733	62,884	20,000	0	141,617
ABRIL.	Saldo Final.	7,552	65,944	20,000	0	93,496
MAYO.	Saldo Final.	60,304	70,182	20,000	0	150,486
JUNIO.	Saldo Final.	103,128	75,705	20,000	0	198,833
JULIO.	Saldo Final.	77,664	80,620	20,000	0	178,284
AGOSTO.	Saldo Final.	6,909	86,130	20,000	0	113,039
SEPTIEMBRE.	Saldo Final.	4,876	88,700	20,000	0	113,576
OCTUBRE.	Saldo Final.	22,017	91,434	20,000	0	133,451
NOVIEMBRE.	Saldo Final.	7,297	94,393	20,000	0	122,295
DICIEMBRE.	Saldo Final.	7,952	96,393	20,000	0	124,345
TOTALES DEL EJERCICIO.		472,104	922,942	240,000	0	1,635,046
					ENTRE	12
PROMEDIO DE CRÉDITOS.						136,254

EL CACIQUE, S.A. DE C.V.						
DETERMINACIÓN DEL PROMEDIO ANUAL DE DEUDAS.						
ARTÍCULO 46 DE LA LEY DEL ISR.						
EJERCICIO 2020.						
MES.	CONCEPTO.	ANTICIPO DE CLIENTES.	PROVEEDORES.	ACREEDORES DIVERSOS	DOCTOS. POR PAGAR.	SUMA DE SALDOS FINALES.
ENERO.	Saldo Final.	0	5,428	5,000	0	10,428
FEBRERO.	Saldo Final.	0	8,767	5,000	0	13,767
MARZO.	Saldo Final.	0	11,913	5,000	0	16,913
ABRIL.	Saldo Final.	0	9,640	5,000	0	14,640
MAYO.	Saldo Final.	0	12,786	5,000	0	17,786
JUNIO.	Saldo Final.	0	15,932	5,000	0	20,932
JULIO.	Saldo Final.	0	19,078	5,000	0	24,078
AGOSTO.	Saldo Final.	0	22,224	5,000	0	27,224
SEPTIEMBRE.	Saldo Final.	0	3,348	5,000	0	8,348
OCTUBRE.	Saldo Final.	0	6,494	5,000	0	11,494
NOVIEMBRE.	Saldo Final.	0	9,640	5,000	0	14,640
DICIEMBRE.	Saldo Final.	0	12,786	5,000	0	17,786
TOTALES DEL EJERCICIO.		0	138,036	60,000	0	198,036
					ENTRE	12
PROMEDIO DE DEUDAS.						16,503

EL CACIQUE, S.A. DE C.V.				
DETERMINACIÓN DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN 2020.				
SALDO PROMEDIO ANUAL DE CRÉDITOS.				136,254.00
SALDO PROMEDIO ANUAL DE DEUDAS.				16,503

		DIFERENCIA.		119,751
FACTOR DE AJUSTE ANUAL.				
INPC DIC 2020		109.271		
-----	-1	-----	-1	0.0315
INPC DIC 2019		105.934		
AJUSTE ANUAL POR INFLACION ACUMULABLE.				0
AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DEDUCIBLE.				3,772

Como podemos ver puede resultar favorable si se tiene un ajuste anual por inflación deducible o por lo contrario se tendría que acumular de resultar ajuste anual por inflación acumulable.

Nuestro propósito es analizar y comparar a las Personas Morales del Título II con las Personas Morales del RESICO, y esta es una diferencia, ya que las Personas Morales del RESICO tienen la facilidad “**menos carga administrativa**” ya que no están obligados a determinar el Ajuste Anual por Inflación, y esto tiene su razón de ser, ya que las Personas Morales del RESICO acumulan y deducen vía flujo de efectivo y no generan créditos y deudas a utilizar para determinar el ajuste anual por inflación.

3.7 DECLARACIONES ANUALES, PROVISIONALES E INFORMATIVAS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece para las Personas Morales del Título II dentro de los artículos 9 y 14 la obligación y forma de determinar la Declaración Anual del Ejercicio, así como las Declaraciones Provisionales mensuales.

Para las Personas Morales del RESICO su fundamento está en los artículos 211 y 212 para determinar sus pagos provisionales, así como la declaración anual del ejercicio respectivamente.

Pagos Provisionales de Personas Morales del Título II.

EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA:

	Ingresos Nómiales desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago.				\$ 6,370,000.00
X	Coeficiente de Utilidad.				0.2010
=	Utilidad Fiscal Estimada.				\$ 1,280,370.00
-	Aplicación de Pérdidas Fiscales.				130,000.00
=	Utilidad Fiscal para Pagos Provisionales.				\$ 1,150,370.00
X	Tasa del Artículo 9.				30%
=	ISR del periodo.				\$ 345,111.00
-	Pagos Provisionales Anteriores.				275,766.00
=	ISR a Cargo o a Favor.				\$ 69,345.00

Pagos Provisionales Personas Morales del RESICO.

EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA:

	Ingresos Nómiales desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago.				\$ 6,370,000.00
-	Deducciones Autorizadas desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponda el pago.				5,414,500.00
=	Utilidad Fiscal Estimada.				\$ 955,500.00
-	Aplicación de Pérdidas Fiscales.				130,000.00
=	Utilidad Fiscal para Pagos Provisionales.				\$ 825,500.00
X	Tasa del Artículo 9.				30%
=	ISR del periodo.				\$ 247,650.00
-	Pagos Provisionales Anteriores.				225,766.00
=	ISR a Cargo o a Favor.				\$ 21,884.00

Como podemos observar las Personas Morales del Título II utilizan el coeficiente de utilidad, que se determina dividiendo la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior entre los ingresos nominales del mismo ejercicio. Aclara la Ley del Impuesto Sobre la Renta que en caso de que no exista coeficiente de utilidad en el ejercicio inmediato anterior por no existir utilidad fiscal, se utilizará el coeficiente más reciente, sin que pueda exceder de cinco años hacia atrás.

El coeficiente de utilidad representa el porcentaje de utilidad que se obtuvo en el año inmediato anterior y pudiera ser no congruente con el ejercicio en que se aplica.

Por consiguiente, es más real ahora para las Personas Morales del RESICO utilizar en substitución del coeficiente de utilidad, las deducciones autorizadas que se tienen dentro del ejercicio al que corresponden los pagos provisionales.

Declaración Anual de Personas Morales Título II.

EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA:

	Ingresos Acumulables del Ejercicio.				\$ 12,296,000.00
-	Deducciones Autorizadas del ejercicio.				10,750,000.00
=	Utilidad Fiscal.				\$ 1,546,000.00
-	Aplicación de Pérdidas Fiscales.				130,000.00
=	Resultado Fiscal.				\$ 1,416,000.00
X	Tasa del Artículo 9.				30%
=	ISR del ejercicio.				\$ 424,800.00
-	Pagos Provisionales del ejercicio.				225,766.00
=	ISR a Cargo o a Favor.				\$ 199,034.00

Declaración Anual de Personas Morales del RESICO.

EJEMPLIFICACIÓN PRÁCTICA:

	Ingresos Acumulables del Ejercicio.				\$ 12,296,000.00
-	Deducciones Autorizadas del ejercicio.				11,750,000.00
=	Utilidad Fiscal.				\$ 546,000.00
-	Aplicación de Pérdidas Fiscales.				130,000.00
=	Resultado Fiscal.				\$ 416,000.00
X	Tasa del Artículo 9.				30%
=	ISR del ejercicio.				\$ 124,800.00
-	Pagos Provisionales del ejercicio.				125,766.00
=	ISR a Cargo o a Favor.				-\$ 966.00

Como hemos visto en apartados anteriores, la diferencia en el cálculo de la declaración anual de un régimen fiscal y otro consiste:

- El ajuste anual por inflación.
- El costo de ventas o las adquisiciones de mercancías.
- La aplicación de porcentajes mayores para la deducción de inversiones en el RESICO.
- Las Personas Morales del Título II acumulan y deducen vía el devengado.
- Las Personas Morales del RESICO acumulan y deducen cuando efectivamente cobren y pague.

En cuanto a las declaraciones informativas, existe una carga administrativa menos para las Personas Morales del RESICO de no presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, mejor conocida como la DIOT.

Está declaración informativa de operaciones con terceros, si la tienen que presentar las Personas Morales del Título II relacionando mensualmente a todos y cada uno de sus proveedores con los que hayan tenido operaciones y se fundamenta en el Artículo 32 fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.8 LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA

La contabilidad electrónica es la obligación de llevar los registros y asientos contables a través de medios electrónicos e ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del SAT.

La información del catálogo de cuentas con código agrupador y la balanza de comprobación se debe presentar de manera mensual al tercer día hábil del segundo mes posterior al que corresponde la información a enviar; para el caso de las pólizas del periodo, auxiliares de cuenta y folios fiscales, deberás presentarlo sólo a solicitud de la autoridad fiscal.

Procedimiento:

- Contar con la e.firma vigente.
- Contar con el(los) archivo(s) XML comprimidos en formato .ZIP con la nomenclatura establecida.
- Contar con acceso a internet para realizar el envío.

Deberá ingresar a la página del SAT, Trámites y servicios, Buzón Tributario (autenticarse con su Firma Electrónica (Fiel) o bien con su usuario y contraseña) seleccionar Aplicaciones Contabilidad Electrónica y Envío.

Dentro del proceso de envío, el sistema da la opción de sellar la información a enviar.

Se deberá seleccionar la información a enviar, indicando * Envío Mensual.

Se adjuntan los archivos a enviar y el sistema pide confirmación del envío y al seleccionar “de acuerdo” se realiza el envío de la información contable.

La información se procesará y posteriormente el contribuyente podrá ingresar a la consulta de acuses para verificar si su información terminó de procesarse y obtendrá el acuse definitivo de aceptación o rechazo de la misma.

Fundamento: Art. 28 del Código Fiscal de la Federación.

Los registros o asientos contables deberán: Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas.

Fundamento: Art. 33-B Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Información para enviar:

Catálogo de cuentas utilizado en el periodo, al cual se le deberá agregar un campo con el Código agrupador establecido en el Anexo 24 apartados Ay B de la Segunda Resolución de Modificaciones.

Balanza de comprobación que incluya los saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos) y cuentas de orden.

En el caso de la Balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren.

Información de las Pólizas generadas incluyendo el detalle por transacción:

En cada póliza debe de ser posible distinguir los CFDI que soporten la operación.

Debe ser posible identificar los impuestos.

En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse el RFC de éste.

Para nuestro estudio, es una obligación para ambos regímenes el **llevar** la contabilidad electrónica de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

La ventaja que tiene el Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales, es la de **no enviar** la contabilidad, viene siendo una obligación menos, que de no cumplirse puede ser sujeta de imposición de multas respectivas.

3.9 CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN TRIBUTAR EN EL RESICO

Podrían cumplir sus obligaciones fiscales en materia del ISR conforme al Régimen Simplificado de Confianza, las personas morales que reúnan las características siguientes:

1. Residentes en México.
2. Únicamente constituidas por personas físicas.
3. Cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no excedan de la cantidad de 35 millones de pesos.
4. Residentes en México únicamente constituidas por personas físicas que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos totales no excederán de la cantidad de 35 millones de pesos.

Cuando los ingresos 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, el contribuyente dejaría de aplicar el Régimen Simplificado de Confianza

y tributaría en el régimen general de la Ley del ISR, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se excediera el monto citado.

Conviene señalar que las personas morales tendrían que presentar, a más tardar el 31 de enero de 2022, un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT, para poder tributar en el Régimen Simplificado de Confianza.

En caso de que los contribuyentes omitan presentar el aviso señalado, la autoridad fiscal podría realizar la actualización de actividades económicas y obligaciones sin necesidad de que el contribuyente presente dicho aviso.

3.10 CONTRIBUYENTES QUE NO PUEDEN TRIBUTAR EN EL RESICO

No tributarían conforme al Régimen Simplificado de Confianza:

1. Las personas morales cuando uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes, participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de la sociedad o de su administración, o cuando sean partes relacionadas en los términos de la Ley del ISR.

Para efectos de lo anterior, se entendería por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona. .

2. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.
3. Quienes tributen conforme a los regímenes siguientes:

- De las Instituciones de Crédito, de Seguros y de Fianzas, de los Almacenes Generales de Depósito, Arrendadoras Financieras y Uniones de Crédito (capítulo IV del título 11 de la Ley del ISR).
 - Régimen Opcional para Grupos de Sociedades (capítulo VI del título 11 de la Ley del ISR).
 - De los Coordinados (capítulo VII del título 11 de la Ley del ISR).
 - Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (capítulo VIII del título 11 de la Ley del ISR).
4. Quienes tributen en el régimen de las Sociedades Cooperativas de Producción (capítulo VII del título VII de la Ley del ISR).
 5. Los contribuyentes que dejen de tributar conforme al Régimen Simplificado de Confianza.

3.11 PROCEDIMIENTO A SEGUIR A LA SALIDA DEL RESICO

Los contribuyentes que no cumplan los requisitos para continuar tributando en el RESICO tendrían que cumplir las obligaciones del régimen general de ley, a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquél en que esto suceda.

Para los efectos del párrafo anterior, respecto de los pagos provisionales que se deban efectuar, correspondientes al primer ejercicio inmediato siguiente a aquél en que se dejó de tributar en el RESICO, se tendría que considerar como coeficiente de utilidad el que corresponda a la actividad preponderante de los contribuyentes conforme al artículo 58 del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes tendrían que presentar a más tardar el día 31 de enero del ejercicio inmediato siguiente a aquél en que dejen de aplicar el RESICO, un aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante el SAT.

En caso de que los contribuyentes omitan presentar el aviso señalado en el párrafo anterior, la autoridad fiscal podría realizar la actualización de actividades económicas y obligaciones sin necesidad de que el contribuyente presente tal aviso.

Los contribuyentes no tendrían que efectuar la acumulación de los ingresos que hubieran percibido hasta antes de la fecha en que dejen de aplicar el RESICO, siempre que los mismos hubieran sido acumulados de acuerdo con la ley. En caso de que los contribuyentes hubieran efectuado las deducciones en los términos de ley, no podrían volver a efectuarlas.

El SAT podría instrumentar, mediante reglas de carácter general, los mecanismos operativos de transición para la presentación de declaraciones, avisos y otro tipo de información para los contribuyentes que dejen de tributar en el Régimen Simplificado de Confianza y deban pagar el impuesto en los términos del régimen general de ley.

3.12 CONCLUSIONES

Una vez desarrollado el tema “EL IMPACTO DEL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA DE LAS PERSONAS MORALES” concluimos:

PRIMERO:- Que, en el mundo empresarial a nivel mundial, se vive una crisis financiera y que es necesario realizar cambios en materia tributaria que permitan a las empresas reactivarse económicamente para seguir generando utilidades para los accionistas, y con ello, pago de impuestos benéficos para que el gobierno cumpla sus encargos pertinentes, y como apoyo a la sociedad, generando fuentes de empleo.

SEGUNDO:- El problema de falta de liquidez de las empresas, fue acrecentado por la pandemia del virus SARS-CoV-2 (COVID-19) por lo que se debieron tomar acciones que minimizaran la recesión de la economía al establecer condiciones más favorables a los contribuyentes.

TERCERO:- El Régimen General para las Personas Morales causa un trastorno financiero respecto de los pagos provisionales lo que al explorar el nuevo Régimen de Confianza y sus efectos le dará mayor certidumbre económica y legal.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “EL IMPACTO DEL CAMBIO DE TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS MORALES DEL RÉGIMEN GENERAL AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA DE LAS PERSONAS MORALES”, procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación.

PRIMERA:- ¿Cuál fue la intención de la autoridad al implementar este nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales?

La intención de la autoridad al implementar este nuevo régimen fue la reactivación de la economía, de todos es sabido que la crisis sanitaria del COVID trajo como consecuencia la caída de la economía, el cierre de negocios de diversas actividades y por ende la disminución de fuentes de empleo.

Es por ello por lo que se planteó un régimen fiscal para fomentar la inversión al establecer tasas más altas de depreciación en los activos fijos, que acumulen sus ingresos y deduzcan sus gastos cuando sean efectivamente cobrados y pagados, siendo más acorde a la realidad económica del contribuyente.

De igual manera este nuevo régimen nos da facilidades administrativas, al simplificar las declaraciones mediante el uso de las plataformas tecnológicas con información precargada, al igual que se dejaría de cumplir con declaraciones informativas y estar relevados del envío de la contabilidad electrónica.

SEGUNDA:- ¿Qué impacto fiscal, económico y administrativo ha tenido el cambio de tributación del Régimen General de las Persona Morales al nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales?

Fiscalmente hablando, si bien no es una reducción de la carga impositiva de forma explícita para los contribuyentes del Régimen Simplificado de Confianza, bien se pueden aprovechar las tasas máximas en la deducción de inversiones y hacer una planeación en la que se pueda estar reinvertiendo constantemente para seguir con el beneficio otorgado.

Como en el RESICO de Personas Morales, los pagos provisionales se efectúan de acuerdo con lo efectivamente cobrado y pagado, y no mediante un coeficiente de utilidad obtenido cuando existían las condiciones para generar utilidades, el pago del impuesto va más apegado a la realidad económica del contribuyente.

En cuanto al impacto económico, que es el objetivo del Ejecutivo Federal, al crear las tasas máximas de depreciación, se reactiva la economía al incentivar las inversiones.

Al reactivarse la economía existe más dinero circulante trayendo por lógica más producción, más fuentes de empleo, mejores servicios públicos ya que la economía funciona como una maquinaria donde las transacciones que realizamos día a día hacen que la compra o el gasto realizado por alguien significa el ingreso de la contraparte con quien se realizó la transacción, y así sucesivamente.

El cambio administrativo que se percibe con el cambio del Título II de las Personas Morales al RESICO de las Personas Morales lo percibo de una manera mínima, ya que si bien, en el RESICO de Personas Morales no deberá calcularse el coeficiente de utilidad, no es una carga excesiva.

Que, aunque no se utilice para los pagos provisionales el Costo de Ventas, en toda buena empresa debe llevarse por control interno, por convenir así a saber el costo de ventas de los productos o servicios que se ofertan y por obligación con las Normas de Información Financiera.

Que, si bien dentro del RESICO de Personas Morales no existe la obligación de enviar la contabilidad electrónica, si se está obligado a llevar la Contabilidad Electrónica de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, el generar los archivos y enviarlos los mismos, no lo considero una carga administrativa.

El no realizar el ajuste anual por inflación en el RESICO, derivado de que se tributa conforme a lo efectivamente cobrado y pagado, si puede considerarse una carga administrativa menos para el RESICO, ya que, si se requiere un poco más de tiempo en la determinación de este, sobre todo si se realiza de forma manual, que ya en estos tiempos los programas contables cuentan con aplicaciones para su determinación.

El no estar obligado a enviar la declaración informativa de operaciones con terceros (DIOT) es el mejor beneficio administrativo que considero, ya que, si requiere mayor tiempo y dedicación el estar relacionando y verificando que la información de todos los proveedores con los que se tuvo operación comercial sea la correcta, y que concuerde con el monto del Impuesto al Valor Agregado acreditable en el mes.

TERCERA:- ¿El esquema del RESICO para las personas morales elevará la recaudación en nuestro país?

La respuesta es “SI”, ya que por lo comentado anteriormente el objetivo es reactivar la economía fomentando la inversión, al existir tasas máximas de depreciación superiores en el Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales, con la intención de disminuir los impuestos se tratará de colocar recursos en bienes de activo fijo, pero como el gasto de uno significa el ingreso de otro, ese otro pagará los impuestos, es decir el gobierno seguirá recaudando los impuestos, bien lo comenta en la exposición de motivos que no significa una reducción en la carga impositiva.

Esta reactivación de la economía generará ciclos más productivos en las empresas, generando más consumo, más fuentes de empleo y por ende más impuestos, sobre todo en los impuestos indirectos como es el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, donde quien lo paga es el consumidor final.

CUARTA:- ¿Una vez realizado el estudio, se podrá determinar la conveniencia de algún régimen fiscal materia de esta investigación?

Si bien es cierto que la finalidad del nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales NO es la de disminuir la carga impositiva, sino que las contribuciones se paguen de una manera más acorde a la realidad económica del contribuyente al considerar los ingresos y gastos hasta el momento en que estos sean efectivamente cobrados y pagados, considero que es más conveniente el nuevo Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales con respecto al Régimen de las Personas Morales del Título II, por las siguientes razones.

PRIMERA:- Consideran el ingreso hasta que sea efectivamente cobrado.

SEGUNDA:- Como se considera el ingreso hasta que sea efectivamente cobrado, no existe la obligación de calcular el ajuste anual por inflación.

TERCERA:- Se pueden deducir las compras de mercancía al momento de ser pagadas y en el Título II se deduce el costo de ventas , es decir hasta el momento de ser vendido el inventario.

CUARTA:- Poder deducir las inversiones que no superen los tres millones de pesos a tasas mayores comparadas con las del Título II, esto implica deducir las inversiones más rápido.

QUINTA:- Realizar pagos provisionales sin el coeficiente de utilidad, es decir utilizar las deducciones autorizadas, lo que se apega más a la realidad económica actual del contribuyente.

SEXTA:- La disminución de la carga administrativa por la no presentación de declaraciones informativas.

SÉPTIMA:- El NO envío de la contabilidad electrónica, lo que implica una obligación fiscal menos que cumplir, aclaro que solamente se facilita no enviar la contabilidad electrónica, ya que obligado SI se está a llevar la misma.

3.13 PROPUESTAS

Derivado del estudio realizado a los Regímenes de las Personas Morales del Título II, así como del de las Personas Morales del RESICO, se propone al Ejecutivo Federal tenga a bien modificar la Ley del Impuesto Sobre la Renta para:

1.- Derogar el Título II de las Personas Morales del Régimen General e incluirlos en el Régimen Simplificado de Confianza de Personas Morales con las características de tributación como es acumular los ingresos hasta que sean efectivamente cobrados, deducir las compras en substitución del costo de lo vendido y el incentivo de las tasas más altas de depreciación en las inversiones.

En su defecto, se podrían solamente modificar los artículos 16, 25 fracción II y 34 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para acumular los ingresos al cobro, deducir las compras en lugar del costo de ventas y permitir porcentajes más altos en la deducción de inversiones.

2.- Modificar el Artículo 206 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para indicar que todas las Personas Morales, independientemente de si están constituidas por Personas Físicas o Personas Morales y sin la limitante de ingresos percibidos, deberán tributar en el Régimen Simplificado de Confianza de las Personas Morales, por generar mayor flujo de efectivo y permitir la reactivación de la economía, trayendo como resultado más movimiento de dinero y con lo cual se aumentaría en gran medida la recaudación fiscal en los impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

BIBLIOGRAFÍA

<https://www.gob.mx/prodecon/documentos/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

<https://www.eleconomista.com.mx/economia/Que-es-y-como-funcionara-el-Regimen-Simplificado-de-Confianza-20220124-0106.html>

<http://omawww.sat.gob.mx/RegimenSimplificadodeConfianza/Paginas/index.html>

<https://www.conceptosjuridicos.com/mx/persona-moral/>

<https://www.tlcasociados.com.mx/13-cosas-que-debes-de-saber-del-regimen-simplificado-de-confianza/>

<https://www.gob.mx/sat/prensa/el-sat-presenta-el-minisito-del-regimen-simplificado-de-confianza-para-que-los-contribuyentes-aclaren-dudas-y-obtengan-mas-informacion-05-2022>

https://www.amda.mx/wp-content/uploads/apr_confianza_sep21.pdf

<https://www.manuelnevarez.com.mx/es/journal/regimen-simplificado-de-confianza-de-personas-morales/>

<https://www.resa.com.mx/eres-persona-moral-y-no-sabes-si-tenes-que-adoptar-el-nuevo-regimen-simplificado-de-confianza-aqui-te-damos-la-informacion-necesaria-para-que-no-tengas-dudas/>

<https://sheep.mx/blog/2021/12/01/regimen-simplificado-de-confianza-3/>

<https://noticias.dmgconsultores.mx/regimen-simplificado-de-confianza-personas-morales-resic/>

<https://imcp.org.mx/noticias-fiscales-2022-19-sat-minisio-del-regimen-simplificado-de-confianza-para-que-los-contribuyentes-aclaren-dudas-y-obtengan-mas-informacion/>

<https://imcp.org.mx/sat-cambio-a-contribuyentes-al-regimen-de-confianza-sin-avisar-advierte-imcp/>

<https://imcp.org.mx/sat-cambia-a-contribuyentes-al-nuevo-regimen-sin-avisarles-imcp/>

<https://imcp.org.mx/boletin-conferencia-de-prensa-enero-2022/>

https://documentos.contadoresmexico.org.mx/universidades/gaceta/21/Noviembre_2021/Formacion_en_accion.html

<http://www.chamlaty.com/2021/11/02/puntos-finos-del-regimen-simplificado-de-confianza-para-personas-morales-2022/>

<https://idconline.mx/fiscal-contable/2022/01/19/regimen-simplificado-de-confianza>

<https://idconline.mx/fiscal-contable/2022/01/07/regimen-de-opcion-de-acumulacion-vs-simplificado-de-confianza>

<https://idconline.mx/fiscal-contable/2021/10/12/expertos-desconfian-del-regimen-de-confianza-de-personas-morales>

<https://contadormx.com/category/regimen-simplificado-de-confianza/>

<https://contadoresmismolenguaje.mx/inicio/blog/regimen-simplificado-de-confianza-resico-para-personas-morales>

<https://contadorcontado.com/2021/09/27/pm-en-el-regimen-simplificado-de-confianza-podran-aplicar-deduccionesregimen-simplificado-de-confianza/>

PONCE ORNELAS, Erika Lizbeth, DÍAZ SUÁREZ, Mayra Alejandra, “Jerarquía de Las Leyes” Teoría de las Contribuciones I.

<https://cereconsultores.com.mx/blog/37-historia-impuestos-mexico>

<https://archivos.juridicas.unam.mx>

<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3515/4182>

<https://mexico.justia.com/derecho-fiscal/relacion-tributaria/>

<https://www.tfja.gob.mx>

<https://imcp.org.mx> › uploads › 2015/06 › ANEX...

<https://idconline.mx/fiscal-contable/2022/01/17/comparativo-de-porcentajes-de-deduccion-de-inversiones-del-resico-pm>

<https://www.sat.gob.mx/personas/resultado-busqueda?locale=1462228413195&tipobusqueda=predictiva&words=contabilidad+electronica#>

<https://blog.alegra.com/beneficios-regimen-simplificado-de-confianza/>

<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/65/2021/sep/20210908-A.pdf>

<https://www.tfja.gob.mx> › historico › pdf

<https://xmaskpacitacion.com/>

Leyes Fiscales y Decretos

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

PROPUESTA DE REFORMA 2022.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta.

RESOLUCIÓN MISCELANEA 2022.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.