

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO



FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

TESIS

“LA INDUSTRIA DEL AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS Y SUS BENEFICIOS TRIBUTARIOS”

**Que para obtener el título de:
MAESTRO EN FISCAL**

**Presenta el:
C.P. BENITO GUTIERREZ MEDRANO**

**Director de tesis:
Dr. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ**

Morelia, Michoacán, marzo 2021.

DEDICATORIAS

A DIOS:

Por permitirme cumplir un logro más.

A LA UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO:

Por contar con esos profesores que han forjado mi educación y que si Dios quiere lo seguirán haciendo por mucho tiempo, dándome el orgullo de decir que soy egresado de la UMSNH.

A MI FAMILIA:

Esposa, Hijos, Padres y Hermanos, que siempre me han apoyado en todos los sentidos y me han motivado para cumplir una meta más en mi vida.

A MIS AMIGOS:

David Fuerte Gárfias

Juan Ignacio Oros Guerrero

Ángel Castillo Romero

Leonel Enríquez Hurtado

Carlos Mares Méndez

Carlos Mares Domínguez

Por su amistad, cariño, apoyo e inspiración para la realización de este proyecto.

A MI DIRECTOR DE TESIS:

**DOCTOR JOSÉ LUIS CHÁVEZ
CHÁVEZ**

Por su gran apoyo, por el tiempo dedicado, y por compartir conmigo sus conocimientos para el desarrollo de esta tesis.

INDICE

RESUMEN	4
ABSTRAC	5
INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO I. FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN	10
1.1 Objetivo general	10
1.2 Objetivos particulares	11
1.3 Instrumentos de investigación	11
1.4 Planteamiento del problema.....	11
1.5 Problematización.....	12
1.6 Hipótesis	15
1.7 Justificación	15
1.8 Preguntas de investigación	16
1.9 Cuadro de congruencias metodológicas	17
1.10 Materiales a utilizar	18
CAPITULO II. MARCO TEORICO.....	19
2.1 Principios tributarios.....	19
2.2 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	38
2.2.1 Artículos constitucionales relacionados con el tributo en México	38
2.2.2 Vigencia de la constitución actual	44
2.3 Jerarquización de las leyes tributarias.....	50
2.4 Elementos de los impuestos	56
2.5 Antecedentes de los impuestos en México	62
2.6 Antecedentes de las leyes que regulan el autotransporte de pasajeros ..	70

2.7	Antecedentes de tributación de la industria del autotransporte de pasajeros.....	72
2.7.1	Bases especiales de tributación	73
2.7.2	Régimen simplificado.....	74
2.7.3	Pequeños contribuyentes	74
2.8	Regímenes fiscales en los que actualmente pueden tributar las personas morales que se dediquen al autotransporte de pasajeros.....	75
2.8.1	De los coordinados	75
2.8.2	Del régimen general de ley (título II de las personas morales).....	76
2.9	Regímenes fiscales en los que actualmente pueden tributar las personas físicas que se dediquen al autotransporte de pasajeros	77
2.9.1	De los coordinados	77
2.9.2	De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales	78
2.9.3	Régimen de incorporación fiscal	78
CAPITULO III. BENEFICIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LA INDUSTRIA DEL AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS.....		79
3.1	Los establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2020..	81
3.1.1	A la adquisición y consumo de diesel	81
3.1.2	A la utilización de autopista de cuotas	89
3.2	Los establecidos en la Resolución de Facilidades Administrativas para el sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo para el ejercicio 2020..	94
3.2.1	Regla 3.1 “comprobación de erogaciones”	95
3.2.2	Regla 3.2 “retención del ISR a operadores, cobradores, mecánicos y maestros”	96

3.2.3	Regla 3.3 “facilidades de comprobación”	98
3.2.4	Regla 3.4 “concepto de coordinado”	100
3.2.5	Regla 3.5 “responsabilidad solidaria de los coordinados”	101
3.2.6	Regla 3.6 “servicios de paquetería”	102
3.2.7	Regla 3.7 “guías de envío sin orden cronológico”	102
3.2.8	Regla 3.8 “domicilio fiscal consignado en los comprobantes o boletos”	103
3.2.9	Regla 3.9 “enajenación de acciones emitidas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo”	103
3.2.10	Regla 3.10 “adquisición de diesel, biodiesel y sus mezclas”	104
3.2.11	Regla 3.11 “aviso de opción para tributar a través de un coordinado”	105
3.2.12	Regla 3.12 “adquisición de combustibles”	106
3.2.13	Regla 3.13 “impuesto al valor agregado”	107
3.2.14	Regla 3.14 “información con proveedores del IVA”	109
3.2.15	Regla 3.15 “acreditamiento de estímulos fiscales”	110
3.3	Propuesta	115
CONCLUSIONES		116
BIBLIOGRAFÍA		119

RESUMEN

La industria del autotransporte de pasajeros debe de cumplir con sus obligaciones fiscales igual que todos los mexicanos, pero a diferencia de muchos otros mexicanos, los contribuyentes que se dedican a la actividad del autotransporte de pasajeros, además de los estímulos fiscales establecidos de manera general para todos los contribuyentes; este sector, específicamente goza de una serie de beneficios tributarios que les permite un ahorro económico en el pago de sus impuestos, pero muchos contribuyentes a quienes les aplican estos beneficios los desconocen y por lo tanto no los aplican, teniendo como consecuencia un mayor pago de impuestos.

Por lo tanto es necesario que se tenga el conocimiento de las leyes aplicables al sector del autotransporte de pasajeros a fin de cumplir correctamente con sus respectivas obligaciones, pero también para conocer los derechos y beneficios que les son aplicables.

Fiscalmente es de suma importancia que se conozcan las leyes aplicables al sector para poder cumplir correctamente con el pago de los impuestos a que se esté obligado, pero también es necesario conocer las demás disposiciones jurídicas para conocer los beneficios tributarios aplicables a dicho sector, como lo son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley de Ingresos de la Federación y la Resolución de Facilidades Administrativas.

De tal manera que una vez analizadas las disposiciones jurídicas comentadas anteriormente estaremos en posibilidades de conocer los estímulos fiscales al diesel, a las casetas, así como los establecidos en las facilidades administrativas, y con su correcta aplicación lograr una disminución de la carga tributaria.

Si contribuyentes de otros sectores económicos quisieran tener estos estímulos fiscales, pero no los tienen, resultaría ilógico que los contribuyentes que los tienen, no los aplicaran por el desconocimiento de los mismos.

Sea pues este trabajo de investigación una humilde aportación para que los autotransportistas de pasajeros considerados como pequeñas empresas y hombres-camión, que no tengan acceso a grandes firmas fiscales, tengan una herramienta que les sea de utilidad para el conocimiento y aplicación de estos estímulos fiscales y puedan obtener un ahorro económico en el pago de sus impuestos.

Palabras Clave: Autotransporte, Obligaciones fiscales, Impuestos, estímulos fiscales.

ABSTRAC

The passenger motor transport industry must comply with its fiscal obligations the same as all Mexicans, but unlike many other Mexicans, taxpayers who engage in the activity of passenger motor transport, in addition to the fiscal incentives generally established for All taxpayers, this sector specifically enjoys a series of tax benefits that allow them to save money in paying their taxes, but many taxpayers to whom these benefits are applied are unaware of them and therefore do not apply them, resulting in a higher tax payment.

Therefore, it is necessary to have knowledge of the laws applicable to the passenger motor transport sector in order to correctly comply with their respective obligations, but also to know the rights and benefits that are applicable to them.

Fiscally, it is extremely important that the laws applicable to the sector are known in order to correctly comply with the payment of the taxes to which one is bound, but it is also necessary to know the other legal provisions to know the tax benefits applicable to said sector, such as They are the Income Tax Law, the Federation Income Law and the Administrative Facilities Resolution.

In such a way that once the legal provisions mentioned above have been analyzed, we will be able to know the tax incentives for diesel, booths, as well as those established in administrative facilities, and with their correct application, achieve a decrease in the tax burden.

If taxpayers from other economic sectors wanted to have these fiscal incentives, but do not have them, it would be incredulous that those who had them, did not apply them due to their ignorance.

Let this research work be a humble contribution so that passenger motor carriers considered as small companies and truck-men, who do not have access to large accounting firms, have a tool that is useful to them for the knowledge and application of these fiscal incentives. And they can obtain economic savings in the payment of their taxes.

INTRODUCCIÓN

México es un país capitalista, siendo el capital que invierten los empresarios el principal elemento que mueve la economía del país, cuya finalidad principal es obtener una renta o ganancia, mediante el proceso financiero de generar los mayores ingresos con los menores recursos posibles.

Esta renta o ganancia obtenida está sujeta al pago de impuestos de acuerdo a nuestra Constitución Política y a las leyes fiscales vigentes, en las cuales se establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Pero también es verdad que en México existe un marcado problema relacionado con la cultura fiscal ya que un gran porcentaje de los contribuyentes, buscan la forma de evadir o eludir el pago de impuestos, escudándose razonablemente bajo el pretexto de que sus impuestos no son correctamente aplicados al gasto público o a obras que benefician a la sociedad; así como tampoco hay transparencia en el uso de los recursos públicos, o que se usan para el enriquecimiento ilícito de algunos políticos, etc.

Sin embargo; algunos sectores económicos gozan de una serie de beneficios tributarios, también conocidos como beneficios fiscales, que en algunos casos les

exentan el pago de impuestos, en otros casos, les permiten pagar una cantidad menor al impuesto determinado mediante acreditamientos fiscales, así como también les dan facilidades de comprobación para disminuir el resultado fiscal para la determinación de un impuesto menor, lo que muchos contribuyentes por desconocimiento de estos beneficios fiscales no los aprovechan o no los aplican, pagando en algunas ocasiones más impuestos de los que deberían de pagar, pero en el peor de los casos algunos contribuyentes con estos beneficios fiscales pagan menos impuestos de los que deberían pagar mediante la práctica de la evasión de impuestos, sin necesidad alguna, ya que de haber aplicado y aprovechado estos beneficios fiscales, habrían pagado menos impuestos sin necesidad de haber cometido dicha práctica ilegal, lo cual es considerado como un delito privativo de la libertad.

Uno de los sectores económicos beneficiados fiscalmente es precisamente la industria del autotransporte de pasajeros, por lo que en este trabajo de investigación se analizarán los beneficios tributarios establecidos en los diferentes ordenamientos jurídicos vigentes, aplicables a dicho sector; cuya correcta aplicación reduce de manera importante la carga fiscal.

La industria del autotransporte de pasajeros representa para la autoridad fiscal aproximadamente un universo de 331,889 contribuyentes formales, de los cuales, 36,839 de ellos; representan el 11% de contribuyentes que son considerados como grandes y medianas empresas, siendo estas empresas las que sí tendrían la posibilidad de pagar los servicios de las grandes firmas fiscales que les ayuden a aprovechar los beneficios tributarios, y 295,050 de ellos, representan el 89% de contribuyentes que son considerados como pequeñas empresas y hombres-camión, representando estos contribuyentes a los que desaprovechan los beneficios tributarios que les son aplicables; en algunas ocasiones por desconocimiento, por complejidad, por falta de recursos para pagar los servicios de grandes firmas, o simplemente por falta de información.

Si bien es cierto que nuestra Constitución Política actualmente nos establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, también es verdad que esta obligación constitucional está investida de varios principios que deben de ser obligatoriamente cumplidos para que el cobro de las contribuciones por parte de las autoridades fiscales se apegue a la legalidad; siendo una de estas legalidades que la contribución esté establecida en alguna ley, y que esta ley cumpla cabalmente con el proceso legislativo; apegándose también al principio de jerarquización de las mismas; y que en ellas se establezcan de manera clara y precisa los elementos de los impuestos.

Actualmente los autotransportistas de pasajeros, tanto personas físicas como personas morales, optativamente cuentan con diferentes regímenes fiscales para cumplir con sus obligaciones tributarias, desde el coloquialmente conocido régimen general, como también el régimen de coordinados, y el mismo régimen de incorporación fiscal, cada uno con sus requisitos y formalidades específicas.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su título VII, denominado de los Estímulos Fiscales, explícitamente establece una serie de beneficios fiscales que aplican de manera general para todos los contribuyentes, independientemente de la actividad económica a la que se dediquen, y que obviamente también les aplican en su caso a los autotransportistas de pasajeros; tales como el de las cuentas personales del ahorro, el de los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad y adultos mayores, entre otros.

Pero adicionalmente existen dos beneficios o estímulos fiscales muy importantes que le aplican específicamente a la industria del autotransporte de pasajeros, y que comúnmente se les conocen como el estímulo al diesel y el estímulo a las casetas, siendo estos beneficios fiscales los que muchos autotransportistas desconocen, ya que estos estímulos no están establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino en una ley diferente, propiamente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Por si fuera poco, esta industria también cuenta con una serie de facilidades administrativas que tampoco están en la Ley del Impuesto Sobre la Renta ni en su Reglamento, sino que son reglas de carácter general que se emiten anualmente, y que específicamente solo son aplicables para algunos sectores económicos, entre ellos el sector de los autotransportistas de pasajeros; y en varias de esas reglas se establecen otros beneficios fiscales adicionales a los comentados en el párrafo anterior.

Por lo tanto en el capítulo uno se abordarán todos los lineamientos metodológicos que los cánones en el área de la investigación, de la administración y de lo fiscal instituyen para el desarrollo del presente trabajo de investigación, detallando paso a paso todos estos elementos y procesos que fueron llevando la investigación en la ciencia de lo fiscal, fundamentando las líneas más importantes de toda investigación científica, tales como los objetivos, planteamientos del problema, hipótesis, justificación, etc.

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 “La industria del autotransporte de pasajeros y sus beneficios tributarios”. 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, como por ejemplo los fundamentos contributivos, la legalidad de los impuestos, las leyes que regulan el autotransporte de pasajeros, la fiscalidad aplicable al sector, entre otros.

Retomando lo referente al capítulo tres, en esta sección se ha desarrollado el tema principal del trabajo de investigación, ya que se ha hecho un análisis de cada uno de los beneficios tributarios aplicables de manera específica a la industria del autotransporte de pasajeros, establecidos tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2020. Este análisis

consistió en desmenuzar el texto de ley de cada uno de los beneficios, para determinar en qué consiste cada estímulo, a quiénes les aplica, cómo se determina, cómo se aplica, en qué caso no aplica, los requisitos formales que se deben de cumplir, entre otras consideraciones.

Al final de cuentas, todos los estímulos fiscales analizados en este capítulo; cumpliendo con los requisitos implícitos, tanto de fondo como de forma, concluyen en una significativa disminución de la carga tributaria, esto sin necesidad de estructurar un complejo esquema de planeación fiscal, ni recurriendo a prácticas elusivas o evasivas fiscales.

También en este capítulo tres se incluye la propuesta de investigación, para que los contribuyentes autotransportistas de pasajeros la consideren a fin de que hagan un análisis de sus cargas tributarias actuales en caso de que no estén aplicando estos beneficios tributarios, y que una vez con la información contenida en este trabajo de investigación aprovechen los estímulos fiscales que les apliquen, para que posteriormente verifiquen por sí mismos que su carga fiscal se verá significativamente disminuida, obteniendo un ahorro económico en el pago de sus impuestos.

CAPITULO I. FUNDAMENTOS DE INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo general

Analizar los beneficios tributarios establecidos en los diferentes ordenamientos jurídicos vigentes aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, y determinar si este sector tiene ahorros económicos en el pago de sus impuestos al aplicarlos correctamente.

1.2 Objetivos particulares

- ✓ Revisar los diferentes ordenamientos jurídicos que establezcan algún beneficio tributario aplicable a la industria del autotransporte de pasajeros.
- ✓ Explicar en qué consisten los beneficios tributarios para la industria del autotransporte de pasajeros.
- ✓ Puntualizar los requisitos de fondo y de forma que se deben de cumplir para poder tener derecho a los beneficios tributarios, en su caso.

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

En nuestro país es una obligación constitucional que los mexicanos contribuyamos al gasto público de manera proporcional y equitativa, por lo que es importante que cada contribuyente, dependiendo de la actividad económica a la que se dedique, conozca los beneficios fiscales aplicables a su sector. En la actualidad existen muchos autotransportistas de pasajeros que desconocen los beneficios tributarios aplicables su sector económico y pagan más impuestos de los que deberían pagar al no aplicar estos beneficios fiscales a que tienen derecho.

1.5 Problematicación

De acuerdo al SCIAN 2018¹ las actividades económicas en nuestro país se clasifican en primarias, secundarias y terciarias, y dentro de las actividades terciarias se encuentra el sector de actividades “Transportes, correos y almacenamiento” cuyo código correspondiente es el “48-49”, a su vez este sector está integrado por los siguiente subsectores:

- 481 Transporte aéreo
- 482 Transporte por Ferrocarril
- 483 Transporte por agua
- 484 Autotransporte de carga
- 485 Transporte terrestre de pasajeros, excepto por ferrocarril²
- 486 Transporte por ductos
- 487 Transporte turístico
- 488 Servicios relacionados con el transporte
- 492 Servicios de mensajería y paquetería
- 493 Servicios de Almacenamiento

Para fines estadísticos la industria del autotransporte de pasajeros se ubica en el subsector 485, quedando definido de la siguiente manera:

Unidades económicas dedicadas principalmente al transporte terrestre de pasajeros en vehículos de transporte diferentes del ferrocarril, como autobuses, automóviles, teleférico, trolebuses, trenes ligeros, metro, taxis, limusinas, camiones de redilas y vehículos de tracción humana o animal, y otro tipo de transporte no clasificado anteriormente.³

¹ Sistema de clasificación industrial de América del Norte 2018.

² [https://www.inegi.org.mx/app/scian/#:~:text=es%20el%20SCIAN%3F-,El%20Sistema%20de%20Clasificaci%C3%B3n%20Industrial%20de%20Am%C3%A9rica%20del%20Norte%20\(SCIAN,Canad%C3%A1%20Estados%20Unidos%20\(EE.](https://www.inegi.org.mx/app/scian/#:~:text=es%20el%20SCIAN%3F-,El%20Sistema%20de%20Clasificaci%C3%B3n%20Industrial%20de%20Am%C3%A9rica%20del%20Norte%20(SCIAN,Canad%C3%A1%20Estados%20Unidos%20(EE.)

³ ídem

De acuerdo con los resultados de los Censos Económicos 2014⁴, operaron 17,989 unidades económicas en el sector de transportes, correos y almacenamiento en todo el territorio nacional; de este total, 3,811 corresponden a la actividad del transporte terrestre de pasajeros, representando esta actividad el 21.18% del sector transportes, correo y almacenamiento.

Año Censal	Entidad	Actividad Económica	UE Unidades económicas
2014	00 Total Nacional	Total nacional	4,230,745
2014	00 Total Nacional	48 - 49 transportes, correos y almacenamiento	17,989
2014	00 Total Nacional	484 Autotransporte de carga	5,408
2014	00 Total Nacional	485 Transporte terrestre de pasajeros, excepto por ferrocarril	3,811

Figura 1

fuelle: <https://www.inegi.org.mx/app/saic/>

Nota: Aunque no es tema de nuestra investigación, la actividad económica del autotransporte de carga representa el 30.06% del sector transportes, correo y almacenamiento, y este sector también tiene los mismos beneficios tributarios, por lo que indirectamente este trabajo de investigación también les será de utilidad a los contribuyentes que se dediquen a dicha actividad.

Si consideramos que de acuerdo a la información estadística del SAT⁵ al cierre del cuarto trimestre del 2019, el número de contribuyentes activos en el sector de transportes, correos y almacenajes era de 1,564.632, y si tomamos en cuenta que el 21.18% de este sector se dedican a la actividad de transporte terrestre de pasajeros, entonces podríamos considerar de forma estimada que 331,389 contribuyentes se dedican a esta industria.

⁴ Se toma la información del censo económico del año 2014, por que los datos del último censo económico del año 2019, aún no están procesados al 100%.

⁵ Sistema de Administración Tributaria.

Número de contribuyentes activos ante el SAT

Año	Trimestre	Transportes, correos y almacenamiento
2019	Primero	1,532,211
2019	Segundo	1,549,258
2019	Tercero	1,563,341
2019	Cuarto	1,564,632

figura 2

fuelle: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipSecEco.html

Si también consideramos que en las estadísticas 2018⁶ de la SCT⁷ del total de empresas de esta industria, las grandes empresas representan un 3.8% y las medianas empresas representan un 7.3%, estos dos tipos de empresas representan en su conjunto el 11.10% del total de las empresas dedicadas a la industria del autotransporte de pasajeros, entonces podríamos considerar que de los 331,889 contribuyentes activos ante el SAT dedicados a esta actividad, 36,839 contribuyentes son considerados como grandes y medianas empresas, por lo tanto por su capacidad económica, quizás estas empresa si tendrían la posibilidad de pagar los servicios de las grandes firmas que les ayuden a aprovechar los beneficios tributarios; pero la mayor parte de contribuyentes activos en este sector; es decir, los 295,050 contribuyentes que son considerados como pequeñas empresas y hombres-camión, son los que muy posiblemente han desaprovechado los beneficios tributarios por desconocimiento, por complejidad, por falta de recursos para pagar los servicios de grandes firmas, o por falta de información.

⁶ Se toman los datos de 2018, porque aún no hay datos del año 2019.

⁷ Secretaria de Comunicaciones y Transportes.

Estructura Empresarial del Transporte Terrestre de Pasajeros, excepto por Ferrocarril

Tipo de Empresa	Estrato en Unidades	Número de Empresas	%	Número de Vehículos	%
Hombre Camión	1 a 5	2,318	73.3	3,812	6.6
Pequeña	6 a 30	495	15.6	7,094	12.3
Mediana	31 a 100	230	7.3	12,615	21.9
Grande	más de 100	120	3.8	34,078	59.2
Total		3,163	100	57,599	100

figura 3

fuentes: <http://www.sct.gob.mx/transporte-y-medicina-preventiva/autotransporte-federal/estadistica/2018/>

De tal manera que una vez que estos contribuyentes cuenten con la información necesaria, podrán analizarla, entenderla, y aplicar los beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte obteniendo un ahorro económico en el pago de sus impuestos.

1.6 Hipótesis

Al conocer y aplicar correctamente los beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, los contribuyentes de este sector obtendrán un ahorro económico en el pago de sus impuestos.

1.7 Justificación

Actualmente existen vigentes una gama de beneficios fiscales aplicables a la industria del autotransportes de pasajeros que son aprovechados principalmente por las grandes y medianas empresas que tienen los recursos para contratar a grandes firmas especializadas en asesorías y planeaciones fiscales, pero aun y

cuando dichos beneficios están en la ley para todos los contribuyentes de este sector, muchas pequeñas empresas y hombres-camión aún desconocen tales beneficios por lo que no los aplican, ya que también es poca la información bibliográfica que hay al respecto, y se necesita del conocimiento; hasta cierto punto especializado, de las leyes fiscales, mercantiles, laborales, del fuero común, entre otras, para la correcta aplicación de los beneficios tributarios a que tiene derecho este sector. En algunos casos estos últimos contribuyentes han escuchado hablar de estos beneficios, pero de igual manera no los aplican porque si de por sí, el simple pago del tributo se les hace complicado, no se diga la comprensión o el entendimiento de los beneficios tributarios, y al no contar con los recursos para pagar los altos honorarios de las firmas especializadas en asesoría fiscal, pierden estos beneficios fiscales, desaprovechando los ahorros económicos que esto conlleva.

Así como el desconocimiento de las leyes no exime de su cumplimiento ni de sus consecuencias jurídicas, en este caso el desconocimiento de los beneficios fiscales sí exime de esos beneficios tributarios al no aplicarlos.

Es por eso que este trabajo de investigación servirá para conocer, analizar y explicar la correcta aplicación de dichos beneficios tributarios a fin de que se convierta en información de utilidad para los contribuyentes de este sector en específico.

1.8 Preguntas de investigación

- ¿Qué beneficios tributarios tiene la industria del autotransporte de pasajeros?
- ¿Les genera un ahorro económico la aplicación de los beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector?
- ¿Por qué y para qué el gobierno le otorga beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector?
- ¿Se justifican los beneficios tributarios para este sector?

1.9 Cuadro de congruencias metodológicas

TÍTULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS PARTICULARES	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
La industria del autotransporte de pasajeros y sus beneficios tributarios.	Analizar los beneficios tributarios establecidos en los diferentes ordenamientos jurídicos vigentes aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, y determinar si este sector tiene ahorros económicos en el pago de sus impuestos al aplicarlos correctamente.	1 Revisar los diferentes ordenamientos jurídicos que establezcan algún beneficio tributario aplicable a la industria del autotransporte de pasajeros. 2 Explicar en qué consisten los beneficios tributarios para la industria del autotransporte de pasajeros. 3 Puntualizar los requisitos de fondo y de forma que se deben de cumplir para poder tener derecho a los beneficios tributarios, en su caso.	1 ¿Qué beneficios tributarios tiene la industria del autotransporte de pasajeros? 2 ¿Les genera un ahorro económico la aplicación de los beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector? 3 ¿Por qué y para qué el gobierno le otorga beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector? 4 ¿Se justifican los beneficios tributarios para este sector?	Al conocer y aplicar correctamente los beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, los contribuyentes de este sector obtendrán un ahorro económico en el pago de sus impuestos.

1.10 Materiales a 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 fiscales.
- 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.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa y orientarnos sobre el terreno que se investiga, para así 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. Las actividades 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 Martínez Sampieri.

CAPITULO II. MARCO TEÓRICO

2.1 Principios tributarios

En nuestro país, oficialmente llamado Estados Unidos Mexicanos, y coloquialmente conocido como México, el gobierno tiene la obligación de proveer a sus gobernados los servicios públicos que sean necesarios para garantizarles una vida digna y de calidad.

Existen muchas definiciones de lo que son los servicios públicos; sin embargo, desde una óptica restringida como lo propone Yanome Yesaki, tomaremos su definición:

“Es una actividad derivada de la función administrativa cuyos realizadores pueden ser entes públicos o privados, pero regulados los últimos por lo primeros, a fin de garantizar la debida satisfacción del interés general o colectivo, bajo los principios de continuidad, mutabilidad e igualdad de los usuarios”⁸

Los servicios públicos; entre otros, son: servicios de salud, seguridad pública, educación pública, agua potable, alumbrado público, vías generales de comunicación.

Pero es obvio que el gobierno para poder cumplir con sus obligaciones necesita recursos económicos, ya que para proveer de servicios públicos a sus gobernados invariablemente debe de ejercer un sin fin de gastos públicos; por lo que el

⁸ YANOME, Yesaki Mauricio, El concepto de servicio público y su régimen jurídico en México, México, Biblioteca Jurídica de la UNAM, www.juridicas.unam.mx, p. 698

gobierno también tiene el derecho –por obligación de los mexicanos- de obtener contribuciones o tributos.

Se considera que las contribuciones tienen como fin primordial costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que se estima que lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones es el equivalente a los servicios públicos recibidos. También se le conoce como teoría del beneficio equivalente.⁹

La obligación de los mexicanos a contribuir para los gastos públicos se encuentra establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM):

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos...”

Sin embargo; aunque es una obligación constitucional, el gobierno a través de la Suprema Corte de Justicia, le ha querido cambiar el mote de “obligación” por el de “*deber de solidaridad con los menos favorecidos*” al afirmar que “*la obligación de contribuir, no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social...*”¹⁰ quizás con la idea contemporánea y vaga de que con eso los mexicanos le tomen un mejor sentido a contribuir para los gastos públicos, no entendiendo que esto solo lo lograrían mejorando la calidad de los mismos y dándole transparencia a los recursos públicos.

Las 34 palabras de la ya citada fracción IV, del artículo 31 de nuestra Carta Magna, no simplemente rigen la obligación tributaria, sino que engloban una serie de principios constitucionales tributarios, que el análisis y estudio por separado de cada uno de ellos ha sido materia de una innumerable bibliografía.

⁹ CHAVEZ, Chávez José Luis, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México, México, 2010, Ediciones Michoacanas, p. 58

¹⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera sala, Novena época, Registro: 166907, Tesis: 1ª./J. 65/2009, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, julio 2009, Materia: Constitucional Administrativa, p. 284

¿Entonces cuáles son los principios tributarios que se desprenden del Artículo 31, fracción IV, constitucional?

En primer lugar se definirá que son los principios jurídicos:

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española:

“Axioma que plasma una determinada valoración de justicia construida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación.”

Otra definición la encontramos en Kohler Diccionario para Contadores:

“Principio (principle) Proposición de la cual se afirma que controla un sistema o actividad determinados y que goza de aceptación entre los miembros de un grupo profesional considerado competente en una sociedad; producto de la observación, razonamiento o experimentación, un principio representa la mejor guía posible en la selección de alternativas que conducen a las cualidades deseadas en un producto final. Algunos principios son descriptivos o clasificadores y tienen la forma, bien sea de “todas, algunas o ninguna” A son B (una proposición general), o la de “Y es una función de X” (una función que tiene el carácter de proposición). Otros principios son normativos y no se relacionan con la existencia de cosa alguna, sino más bien expresan lo que se refiere o se prescribe. Entre los principios normativos hay definiciones –los significados que se asignan a las palabras– y normas o estándares profesionales, legales y morales. Los principios no son evidentes por sí mismos en igual grado para todas las personas. La aserción de un principio descriptivo no establece ni la verdad ni el acierto de un principio normativo. Si un principio se acepta sin evidencia o prueba, puede llamársele axioma, supuesto o postulado.”¹¹

Por lo tanto y de acuerdo con el C.P. y Lic. Javier Alejandro Sánchez, Los principios buscan reunir la característica de universales y generales; es decir, ser conocidos y aceptados por la sociedad, no sólo por un grupo profesional como lo refiere el concepto citado, no obstante, sí existen principios aplicables a ciertas ramas o materias, tales como la ética, la bioética, el derecho, la contaduría, la filosofía y muchas otras.¹²

En segundo lugar, vamos a analizar más detenidamente y por partes el texto de la fracción IV, de donde se desprenden estos principios:

¹¹ Kohler Erick L. *Diccionario para Contadores*. Editorial Uteha. México.1979, citado por SANCHEZ, Vega Javier Alejandro, Principio de derecho fiscal, ISEF, México, 2018

¹² SANCHEZ, Vega Javier Alejandro, Principio de derecho fiscal, ISEF, México, 2018

“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.”

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Aunque diversos autores enumeran los principios tributarios en diferente orden, en el presente trabajo a manera de mejor entendimiento, se establecerán en orden deductivo; es decir, de lo general a lo particular, por lo que en primer lugar analizaremos el párrafo *“que dispongan las leyes”* que le da vida al principio tributario de LEGALIDAD TRIBUTARIA, cuyo fin perseguido es darle certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

El diccionario de la Real Academia Española define el principio de legalidad como:

“1. M. Der. Principio jurídico en virtud del cual los ciudadanos y todos los poderes públicos están sometidos a las leyes y al derecho”

Por lo que esencialmente este principio se refiere a que todo tributo que tengan que pagar los gobernados, forzosamente debe de encontrarse establecido de forma expresa en una ley; *“de allí que también se utilice, por analogía el aforismo del derecho penal, adoptado a la materia tributaria para señalar “nullum tributum sine lege”, (no hay tributo sin ley)”*¹³

Si como ya se comentó anteriormente que no debe haber ningún tributo sin ley, entonces los tributos que existen en México, necesariamente deben de estar de forma expresa en alguna ley.

La potestad tributaria reside en el Estado, y es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad también

¹³ Instituto de investigaciones jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, Los principios tributarios constitucionales, México, 2012, UNAM, p. 20.

se le conoce como soberanía fiscal, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición.¹⁴

La facultad para crear impuestos recae esencial y originalmente en el pueblo, ya que la soberanía nacional reside en él, y todo poder público dimana de él¹⁵, y es su voluntad constituirse en Republica¹⁶, de igual manera ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión¹⁷, siendo los Poderes de la Unión el Supremo Poder de la Federación, el cual para su ejercicio se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial¹⁸.

Y es a través del Poder Legislativo; el cual se deposita en un Congreso General,¹⁹ que el Estado ejerce su potestad tributaria, precisamente por las muchas facultades que tiene dicho Congreso, y más precisamente las establecidas en el artículo 73 constitucional, fracción VII y XXIX.

“Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

...

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

...

XXIX. *Para establecer contribuciones...”*

Por lo anteriormente comentado, se puede establecer que el Poder Legislativo, el cual se deposita en un Congreso General o Congreso de la Unión; mismo que se divide en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, es el órgano encargado de crear las leyes que dispongan las contribuciones que deberán de pagar los contribuyentes.

¹⁴ PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber 2, La facultad del Estado para crear impuestos, México, p. 7.

¹⁵ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2020, Art. 39, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf

¹⁶ Ídem, Art. 40

¹⁷ Ídem, Art. 41

¹⁸ Ídem, Art. 49

¹⁹ Ídem, Art. 50

¿Y cómo se crean las leyes tributarias?

Las leyes se crean a través del proceso legislativo, y el producto de este es la ley, y de acuerdo a lo escrito por el Dr. Chávez Chávez, es el siguiente:

1) Iniciativa de la ley

El proceso legislativo va a tener su punto de partida en la presentación ante los órganos del poder público encargados de legislar de un proyecto de iniciativa de ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y finalmente aprobada o rechazada por dichos órganos.

Debe estar constituida por un proyecto de lo que se desea convertir en un texto legal.

Art. 71 de la CPEUM el derecho de iniciar leyes le compete:

- 1 Al presidente de la República
- 2 A los diputados y senadores del congreso de la Unión
- 3 A las legislaturas de los estados

2) La Cámara de diputados como cámara de origen en materia tributaria.

El inciso H del art. 72 de la CPEUM establece: “la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las 2 cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la cámara de diputados.”

En lo tocante a la formación de leyes fiscales, la cámara de diputados será siempre la cámara de origen, y la de senadores revestirá siempre el carácter de revisora; por lo que todas las iniciativas relativas a las contribuciones deberán presentarse sin excepción ante la cámara de diputados.

3) Debate y discusión camarl

Una vez que el proyecto de ley tributaria es presentado ante (sic) la Cámara de diputados por quienes están investidos del poder de iniciativa, se inicia el llamado debate cameral, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del periodo de sesiones en el que se haya dado a conocer.

4) El veto y la sanción presidencial

Al ser aprobado por ambas cámaras, el proyecto de la ley hacendaria, debe turnarse al ejecutivo para los efectos de su promulgación y publicación.

El presidente cuenta con un plazo de 10 días para manifestar su rechazo o aceptación. En el primer caso se presenta la figura del veto; en el segundo, la sanción, la que se pueda ser expresa o tácita.

Sanción expresa: cuando el presidente manda promulgar y publicar la ley.

Sanción tácita: cuando el ejecutivo federal deje transcurrir 10 días hábiles sin devolver con observaciones, al consumir dicho plazo, el presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

5) El referendo del secretario de Hacienda y Crédito Público

El art. 92 de la CPEUM todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente deberán estar firmados por el secretario o jefe de departamento o administrativo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos, “referendo ministerial”.

6) Promulgación y publicación

La promulgación consiste en el reconocimiento solemne por el ejecutivo de que una ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la CPEUM y que, por consiguiente debe ser obedecida.

La publicación viene a ser el hecho material de insertar en el DOF (Diario Oficial de la Federación) los textos, tanto de la ley en si como del decreto de

promulgación, con el objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos; en cuanto entren en vigor, por la población en general y de manera especial y sus destinatarios inmediatos.

7) Iniciación y duración de la vigencia de la ley tributaria

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas por el secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el DOF, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas.

Existen dos sistemas de plazos:

El sucesivo.- surte efectos tres días después de su publicación en el DOF, en lugares distintos para que sea obligatorio se necesita que transcurra un día por cada cuarenta kilómetros de distancia.

El sincrónico.- Las leyes entran en vigor en un día determinado en todo el país después de su publicación en el DOF.

La única ley que nace y muere cada año es la LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.²⁰

Se hace la aclaración que en lo general este proceso legislativo es para la creación de las leyes federales, pero tanto los Estados, como la Ciudad de México y los Municipios tienen normado también sus respectivos procesos legislativos.

Por lo tanto si ya sabemos que las contribuciones deben estar establecidas en ley, ya sabemos quién y cómo se crean las leyes, ahora sí, explicaremos en qué leyes se disponen las contribuciones en México.

En primera instancia analizaremos el CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (CFF), que aunque su nombre sea “código”, este no lo quita el valor de ser una

²⁰ Ibídem, La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, p. 22

Ley, ya que su creación cumplió en cabalidad con el proceso legislativo que ya se comentó anteriormente y por lo tanto es una ley en toda la extensión de la palabra, y como tal es obligatoria su observancia y aplicación. Este Código es una de las leyes que disponen las contribuciones en lo general, tan es así que en su primer artículo, también establece la obligación de las personas físicas y morales de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas, y en su defecto (de las leyes respectivas) se aplicarán las disposiciones de este Código²¹.

Nótese que la Constitución Política en su artículo 31, fracción IV, obliga solo a los mexicanos a contribuir conforme dispongan las leyes, y la ley “Código Fiscal de la Federación” dispone que deben de contribuir; ya no solo los mexicanos como lo dispone la constitución, sino todas las personas físicas; sean mexicanos o no, y las personas morales.

De igual manera el Código Fiscal de la Federación en su Artículo segundo, fracciones I, II, III Y IV, nos precisa que existen 4 tipos de contribuciones y sus definiciones, definiciones que hacen hincapié que dichas contribuciones deben de estar establecidas en ley (Legalidad Tributaria); las cuales son las siguientes:

- ✓ Impuestos
- ✓ Aportaciones de seguridad social
- ✓ Contribuciones de mejoras
- ✓ Derechos

Impuestos.- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.²²

Lo que debe entenderse que todas aquellas contribuciones que estén establecidas en ley y que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos, siempre serán denominadas Impuestos.

²¹ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, México, 2019, Art. 1, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

²² Ídem, Art. 2, frac. I

Los impuestos Federales que actualmente están establecidos en sus leyes respectivas son:

- Impuesto Sobre la Renta, y su ley respectiva es: Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto al valor Agregado, y su ley respectiva es: Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto especial a la producción y a los servicios, y su ley respectiva es: Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
- Impuesto a la enajenación de automóviles nuevos, y su ley respectiva es: Ley Federal del Impuesto sobre automóviles nuevos.
- Impuesto al comercio exterior, y su ley respectiva es: Ley de los impuestos generales de importación y exportación.

Aportaciones de seguridad social.- son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.²³

Todos los patrones tienen la obligación constitucional de proporcionar a sus trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores.²⁴

Esta aportación es una contribución del tipo de Aportación de seguridad social, a cargo de los patrones, ya que el patrón será sustituido por el estado a través del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, para cumplir con dicha obligación, y su ley respectiva de esta contribución es la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

²³ Ídem, Art. 2, frac. II

²⁴ Ibídem, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Art. 123, Apartado A, Frac. XII

También los patrones son responsables para con sus trabajadores de los accidentes de trabajo, las enfermedades profesionales, así como de las indemnizaciones por incapacidad temporal, permanente o muerte.²⁵

De igual manera para el cumplimiento de esta obligación a cargo del patrón, éste es sustituido por el Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social, y el patrón deberá pagar al Instituto las cuotas obrero-patronales correspondientes. Estas cuotas son también contribuciones del tipo de Aportación de Seguridad Social, y su ley respectiva es la Ley del Seguro Social.

Contribuciones de mejoras.- son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.²⁶

A nivel federal, este tipo de contribuciones las deben de pagar las personas físicas y morales que se benefician directamente por una obra federal de infraestructura hidráulica, ya sea por usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas; y su ley respectiva es la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

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

²⁵ Ídem, Art. 123, Apartado A, Frac. XIV

²⁶ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, México, 2019, Art. 2, frac. III, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.²⁷

De este tipo de contribuciones es amplia la gama que existen ya que son todos aquellos pagos que se le hacen al gobierno por algún servicio recibido, por ejemplo por el pasaporte, expedición de copias certificadas, legalización de firmas, compulsas de documentos, etc., y su ley respectiva es la Ley Federal de Derechos.

Aun y cuando las contribuciones en México sí se encuentran establecidas en ley, el principio de legalidad tributaria se cumple de manera parcial, ya que para que se cumpla en su totalidad el principio de legalidad tributaria, también es necesario que se cumpla con el principio de certeza jurídica; es decir que la ley debe de contener los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan la certeza sobre la forma en que deben cumplir con sus obligaciones tributarias y precisas las características esenciales del impuesto.²⁸

Los elementos constitutivos de las contribuciones son aquellos que en su conjunto establecen cargas a los particulares, y se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.²⁹ A estos, también se les conoce como “elementos de los impuestos”, lo cuales se abordarán de manera particular en un capítulo siguiente.

Por lo tanto, y en base a lo anteriormente comentado, se puede concluir que para que una contribución tenga legalidad, debe de estar establecida en ley y además dicha ley debe de contener de manera clara y concreta las normas que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y “*a contrario sensu*”, la falta de cualquiera de estos elementos unguiría de ilegalidad jurídica a toda contribución.

²⁷ Ídem, Art. 2, frac. IV

²⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Novena época, Registro: 174070, Tesis: P/J. 106/2006, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, octubre 2006, Materia: Constitucional Administrativa, p. 5

²⁹ Ibídem, Código Fiscal de la Federación, Art. 5

El decreto ley es la única excepción a este principio de legalidad, ya que por medio de éste es posible que se puedan modificar los impuestos existentes o se puedan crear nuevos, sin que éstos nuevos impuestos pasen por el proceso legislativo; es decir en vez de estar establecidos en una ley, estarán establecidos en un decreto presidencial.

También, el Decreto Ley representa una excepción al principio de división de los poderes, pues en este caso es el Poder Ejecutivo es el que se encuentra facultado directamente por la constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden crear o incluso modificar ordenamientos. Esto sin la necesidad de una delegación del Congreso.

El decreto delegado consiste en la transmisión al Ejecutivo de las facultades inherentes al Congreso de la Unión por autorización del mismo.

Claro ejemplo se encuentra codificado en el artículo 131, 2º párrafo de la CPEUM:

*(...) El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.*³⁰

³⁰ Ibídem, La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, p. 47

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La definición de “proporcionalidad” de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, no aporta mucho para entender este principio, por lo que para un mejor entendimiento se recurrirá a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“1. F. conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.”

El párrafo de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, que dice *“de la manera proporcional”* es el que da vida a este principio de proporcionalidad que consiste en que toda contribución que se establezca a cargo de particulares, debe de ser proporcional; es decir que el tributo establecido debe de ser justo y debe de ir en función de la capacidad contributiva del contribuyente; a mayor ingreso, mayor carga tributaria.

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la

disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.³¹

Este principio también ha alcanzado ya la esfera de la capacidad contributiva en relación al mínimo existencial o mínimo vital de los gobernados, ya que ninguna contribución en su parámetro más bajo puede ni debe penetrar dicha esfera contributiva; así como también en su parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.³²

PRINCIPIO DE EQUIDAD

La Real Academia Española nos define la equidad como:

“3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.”

Lo que tampoco nos da mucha luz al respecto por lo que también se recurrirá a los criterios de la Corte.

En el párrafo de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, que dice “*de la manera proporcional y equitativa*” está implícito el principio de equidad el cual se define como dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto es, que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben de atender a su obligación de contribuir en los mismos términos.³³

³¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Séptima época, Registro: 232197, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, noviembre 1985, Materia: Constitucional Administrativa, p. 144

³² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Novena época, Registro: 161233, Tesis 1ª/J 77/2011, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, agosto 2011, Materia: Constitucional Administrativa, p. 118

³³ VAZQUEZ, Pérez Gabriel Coanacoac, Principios de la contribución y alcances del control de la convencionalidad en materia fiscal, México, Ensayo, disponible en: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf, p. 10

Este principio de equidad tributaria no es transgredido por el hecho de que las normas fiscales no hagan la diferenciación expresa de qué contribuyentes son iguales y cuales desiguales, así como la diferenciación entre ellos, ya que solo basta que se establezca en ellas un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino solo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto.³⁴

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 la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.³⁵

El autor Narciso Sánchez Gómez en su obra Derecho Fiscal Mexicano, define a la equidad como sigue:

“La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general,

³⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Novena época, Registro: 200340, Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, Agosto 1995, Materia: Constitucional Administrativa, p. 71

³⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Séptima época, Registro: 232197, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación, noviembre 1985, Materia: Constitucional Administrativa, p. 144

*uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.*³⁶

Este principio forma parte de lo que en derecho se conoce como “el deber ser”, lo ideal, lo justo; desafortunadamente, tanto los legisladores como los juzgadores hacen distinciones en cuanto a la creación de normas fiscales y en la aplicación de la justicia; ya que por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se hace distinción en la forma de deducir las mercancías o productos que adquieren las personas físicas o las morales; a las primeras, se les permite deducir al 100% sus adquisiciones; a las personas morales, les aplica el sistema del costo de lo vendido; en cuanto a la forma de determinar la base gravable, a las personas físicas se les reconoce el ingreso cuando esté efectivamente cobrado, a las personas morales, se les aplica un factor de utilidad sobre las ventas, aun cuando no hayan sido cobradas. En este sentido, en diversos capítulos de esa ley fiscal se otorgan beneficios o subsidios a diversos sectores productivos (sector primario) y a algunos sectores de servicios (como el de transporte de pasajeros), con lo cual no se cumple este principio constitucional de manera general.³⁷

Sin embargo; si como comenta Sánchez Vega, que este principio no se cumple de manera general, el hecho de que las leyes establezcan diferentes regímenes fiscales; algunos de ellos preferenciales, pero aplicables a todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto contributivo, no transgrede el principio de equidad, porque basta que cualquier contribuyente se ubique en el supuesto contributivo para acceder a dichos regímenes preferenciales.

Eso sí, si dos contribuyentes se encuentran en el mismo supuesto para tributar en un régimen fiscal preferencial específico, como el del transporte de pasajeros; o el régimen de los coordinados, estos dos contribuyentes sí deben de ser tratados igual, por ser iguales (pertenecer al mismo régimen fiscal), pero ambos deben de

³⁶ Citado por SANCHEZ, Vega Javier Alejandro, Principio de derecho fiscal, ISEF, México, 2018, p. 26

³⁷ Ibídem, Principio de derecho fiscal, p. 26

ser tratados diferentes a los contribuyentes que tributen en un régimen de actividades empresariales, ya que en este caso serían desiguales.

PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

En el texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional se establece este principio que dice: “Contribuir para los gastos públicos...”, lo que nos da la seguridad jurídica de que todas las contribuciones que recaude el Estado, necesariamente deben ser destinadas a los gastos públicos”

El diccionario de la Real Academia Española nos define la palabra destino como:

“4.m. Consignación, señalamiento o aplicación de una cosa o de un lugar para determinado fin.”

Y “gasto público” como:

“1. m. gasto que realizan las Administraciones públicas.”

Por lo que entonces debemos de entender que este principio consiste en la seguridad para los gobernados que sus tributos únicamente deben de ser aplicados para el gasto que realizan las administraciones públicas.

Sin embargo 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.³⁸

Pero el sentido esencial del citado principio (destino al gasto público) contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

³⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Segunda sala, Novena época, Registro: 179575, Tesis, 2a. IX/2005, Semanario Judicial de la Federación, noviembre 2004, Materia: Administrativa, p. 605

Mexicanos, implica una prohibición de desviar los recursos obtenidos a través de las contribuciones para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, en tanto 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.³⁹

Ahora bien, existen algunos gastos públicos que los gobernados comprenden fácilmente, el más directo y palpable por ellos son las contribuciones de mejoras, ya que estas son a cargo de personas que se benefician directamente de las obras públicas; otros gastos públicos de fácil identificación son la construcción de carreteras y escuelas, la seguridad pública, centros de salud, alumbrado público, entre otros. Pero se ponen entre dicho otros gastos superfluos a cargo de funcionarios públicos, como son los gastos excesivos en teléfonos, viajes al extranjero sin justificación, primas de seguros médicos, asignación de vehículos de lujo, comidas en restaurantes VIP, entre otros; si estos gastos se justifican como gastos públicos persiste la legalidad en el tributo, pero en caso contrario el tributo carecería de legalidad por faltar a este principio jurídico, ya que en este caso la contribución no se aplicaría al gasto público, sino a gastos personales de muchos de funcionarios que realizan este tipo de gastos.

Nos pronunciamos a favor de que ciertos dispendios de las autoridades puedan ser analizados a la luz del destino de las contribuciones al gasto público para dotar de contenido y actualidad a este principio constitucional. Demostrando que somos contribuyentes tendríamos el interés legítimo para exigir, vía amparo, que se analice si nuestras contribuciones efectivamente han sido destinadas a gasto público. Ojo, no estamos solicitando que se demuestre el uso exacto del monto que efectivamente desembolsamos, sino que las contribuciones que pagamos no

³⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Novena época, Registro: 160891, Tesis aislada, P. LXI/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación, febrero 2011, Materia: Constitucional Administrativa, p. 582

tuvieron un fin distinto al gasto público. Sólo a partir de ese análisis se podrá avanzar en delimitar y fijar mejores controles al gasto y su garantía.⁴⁰

2.2 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

2.2.1 Artículos constitucionales relacionados con el tributo en México

Se podría pensar que los artículos constitucionales 31, fracción IV y 73, fracciones VII y XXIX, son los únicos relacionados con el tributo en México, y en realidad son los principales, porque ya en la vida cotidiana de los contribuyentes, la actividad tributaria implica no solo la determinación y el pago, si no que pueden ubicarse en muchos otros supuestos, como la determinación de créditos fiscales, embargos, discrepancias, aclaraciones, solicitudes, delitos fiscales, etc.; supuestos que necesariamente hacen que otros artículos de la Constitución Política tengan relación con la tributación en México.

Se considera que los artículos constitucionales que tienen relación con los tributos en México son los siguientes:

Artículo 1. A todo individuo se le protegerán sus derechos humanos; así como la no discriminación con el fin de menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Artículo 2. Por que regula expresamente algún aspecto de finanzas públicas y dispone la obligación del Estado (Apartado B) de impulsar el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas, incluidas asignaciones presupuestales que las comunidades administrarán directamente (fracción I). De igual forma, se regula la obligación de garantizar e incrementar niveles de escolaridad, acceso a servicios

⁴⁰ DOMINGUEZ, Crespo César Augusto, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, Dofiscal, México, 2017. p. 61

de salud, mejoramiento de condiciones de las comunidades, entre otras, todas las anteriores bajo el esquema de programas presupuestarios (gasto público).⁴¹

Artículo 3. Dispone que toda la educación que el Estado imparta sea gratuita, lo que presupone una característica del gasto público en materia educativa. Además, la fracción VIII constituye una instrucción especial al Congreso de la Unión respecto a las aportaciones económicas que en toda la República se hagan al servicio público educativo.⁴²

Artículo 5. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos; lo que generaría la riqueza sujeta al tributo.

Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; en el caso que se tenga que hacer cualquier petición o trámite ante las autoridades fiscales.

Artículo 9. No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; con lo cual se le da vida a los diferentes tipos de sociedades o personas morales, sujetas de los tributos.

Artículo 13. Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales; en el caso de que algún contribuyente deba ser juzgado por algún delito fiscal.

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna; por lo que si el día de hoy se creara un tributo, este no puede ser cobrado por periodos pasados.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente

⁴¹Ídem, p. 34

⁴² Ídem

establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; a este párrafo se le conoce como el derecho al debido proceso, y sin duda que es aplicable ante cualquier conflicto con la autoridad tributaria.

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; en dado caso de que la autoridad fiscal sea la autoridad competente y quiera emitir algún acto de molestia a algún contribuyente.

Artículo 17. El acceso a la justicia por medio de los tribunales debe ser gratuito y expresamente se prohíben las costas judiciales.⁴³ Aplicable a los conflictos con la autoridad tributaria.

Artículo 19. Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de vinculación a proceso en el que se expresará: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que establezcan que se ha cometido un hecho que la ley señale como delito y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión, en el caso de que exista una querrela de tipo penal por parte de la autoridad tributaria.

Artículo 20. El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación, por lo que en el caso de delitos fiscales, solo procederán mediante querrela por parte de las autoridades fiscales.

Artículo 21. Dispone la naturaleza de las sanciones económicas que pueden fijar las autoridades. Fija incluso límites cuando el infractor sea jornalero, obrero o

⁴³ Ídem

trabajador, que no podrá soportar una multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.⁴⁴

Artículo 22. En su segundo párrafo excluye de la consideración de “confiscación” a la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos.⁴⁵

Artículo 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia, por lo que ningún contribuyente podrá ser juzgado dos veces por un mismo delito fiscal, ni tampoco se le podrán aplicar las facultades de comprobación dos veces por el mismo periodo, ni por el mismo impuesto.

Artículo 25. Fija que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional. En su segundo párrafo se indica que el Estado “velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y empleo”.⁴⁶

Artículo 26. Indica que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional. Este precepto constitucional también prevé la existencia del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica “cuyos datos serán considerados oficiales” y de un Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social.⁴⁷

Artículo 27. Entre otros muchos aspectos, regula los bienes del dominio de la Nación y, en particular en su párrafo 7, al referirse al petróleo e hidrocarburos, se indica que: “Con el propósito de obtener ingresos para el Estado que contribuyan al desarrollo de largo plazo de la nación, ésta llevará a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos mediante

⁴⁴ Ídem

⁴⁵ Ídem

⁴⁶ Ídem

⁴⁷ Ídem

asignaciones a empresas productivas del Estado o a través de contratos con éstas o con particulares...”⁴⁸

Artículo 28. Prohíbe expresamente monopolios y “las exenciones de impuestos” en los términos y condiciones que fijan las leyes. En el párrafo 6 de dicho artículo, además de regular la existencia de un banco central, se regula la existencia de un “fideicomiso público denominado Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo, cuya Institución Fiduciaria será el banco central y tendrá por objeto, en los términos que establezca la ley, recibir, administrar y distribuir los ingresos derivados de las asignaciones y contratos a que se refiere la ley; recibir, administrar y distribuir los ingresos derivados de las asignaciones y contratos a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 27 de la Constitución, con excepción de los impuestos”.⁴⁹

Artículo 31. La fracción IV de este artículo Constitucional, constituye la columna vertebral de nuestro sistema tributario.⁵⁰

Artículo 41. La Constitución expresamente señala en la fracción II de este artículo el acceso a financiamiento público para los partidos políticos.⁵¹

Artículo 73. Son las fracciones VII y XXIX de este artículo las que podemos encuadrar en la idea de Constitución tributaria, pues todo el artículo trata de las facultades del Congreso. La fracción VII le faculta a imponer contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto; la fracción XXIX fija materias en las que sólo a nivel federal se pueden crear contribuciones.

Artículo 74. Fija la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), su procedimiento, principios y

⁴⁸ Ídem

⁴⁹ Ídem

⁵⁰ Ibídem, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, p. 35

⁵¹ Ídem

otras características (fracción IV); revisar la Cuenta Pública del año anterior (fracción VI).⁵²

Artículo 75. Obliga a la Cámara de Diputados a que cuando apruebe el Presupuesto de Egresos no deje de señalar la retribución que corresponda a los empleos establecidos por ley y las consecuencias de no hacerlo.⁵³

Artículo 115. Principalmente las Fracciones II y IV sientan las bases de la hacienda pública municipal.⁵⁴

Artículo 116. En los párrafos 9 y 10 se trata la facultad de las legislaturas locales para elaborar el Presupuesto de Egresos correspondiente y la inclusión en el mismo de tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone reciban los servidores públicos. Los párrafos 11, 12 y 13 indican la obligación de que las legislaturas de los estados cuenten con entidades estatales de fiscalización, el nombramiento de sus titulares y la revisión de la cuenta pública estatal.⁵⁵

Artículo 117. Establece prohibiciones especiales a los Estados, entre las que se encuentran las de gravar directa e indirectamente la entrada o salida de su territorio de mercancía, nacional o extranjera o gravar la circulación y el consumo por aduanas locales. En el segundo párrafo de dicho artículo se establecen restricciones a los empréstitos de estados y municipios, por ejemplo, el de que en ningún caso podrán destinar empréstitos para cubrir gasto corriente,⁵⁶

Artículo 123. De este artículo constitucional son relevantes para la tributación, fundamentalmente las fracciones XII, XIV y XXIV del apartado A, pues sientan las bases de los alcances y carácter de utilidad pública de la seguridad social en el país. Como se verá más adelante, dichos preceptos son el sustento constitucional

⁵² Ídem

⁵³ Ídem

⁵⁴ Ídem

⁵⁵ Ídem

⁵⁶ Ídem

de la configuración de las aportaciones de seguridad social, que son una clase de tributos reconocidos en nuestra legislación.⁵⁷

Artículo 126. Prohíbe la realización de pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior.⁵⁸

Artículo 131. Refiere la facultad de la federación a gravar la importación e importación. Pero es más relevante la regulación en su segundo párrafo del llamado Decreto Delegado, que es una fuente de disposiciones legales elaboradas por el Presidente, con peso de ley.⁵⁹

2.2.2 Vigencia de la constitución actual

Desde que el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla, diera el grito de independencia, para iniciar la lucha por la libertad del México de hoy, también inició una lucha por imponer los elementos constitucionales del país, siendo el primero Ignacio López Rayón, en 1812, aun sin terminar la guerra de independencia, quien al cobijo de la Suprema Junta Nacional Americana que formó en la H. Ciudad de Zitácuaro, Michoacán, el 21 de agosto del 1811⁶⁰, y en un documento en el que plasmaron 38 puntos de constitución, en los cuales no se consideró en ninguno de ellos contribución alguna para los mexicanos, pero sí en su punto número 5, establecía que el Supremo Congreso Nacional Americano estaba a cargo del Sr. Don Fernando VII⁶¹.

⁵⁷ Ídem

⁵⁸ Ídem

⁵⁹ Ídem

⁶⁰ TORRE de la, Torres Rosa María, El pensamiento liberal de Ignacio López Rayón, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2013, p. 101, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3374/10.pdf>

⁶¹ MORENO, Maritza, Elementos Constitucionales de Ignacio López Rayón 1812, UNAM, México, 2017, p. 7, disponible en: <http://museodelasconstituciones.unam.mx/nuevaweb/wp-content/uploads/2019/02/Elementos-constitucionales-de-Ignacio-Lo%CC%81pez-Ray%CC%81n-1812.pdf>

La propuesta de López Rayón de reconocer como monarca a Fernando VII causó una división entre los líderes insurgentes. Así fue como José María Morelos convocó a la celebración de un Congreso Nacional en el que presentó su ideario político, en el cual se pronunció a favor de la total independencia de la monarquía española.⁶²

El 14 de septiembre de 1813, reunidos en el Congreso de Anáhuac, en la ciudad de Chilpancingo, Guerrero., el General José María Morelos y Pavón, decreta los 23 puntos dados para la Constitución, denominados “Sentimientos de la Nación”, en este documento; en su punto número 22, es donde se hace mención de los tributos, así como el establecimiento de ellos para los mexicanos del México Independiente, consistiendo en el 5% de sus ganancias.⁶³

A los pocos meses, y como resultado de la campaña militar sostenida entre el ejército insurgente y el realista, el Congreso mudó la sede a Apatzingán, un apartado pueblo de Michoacán. Así, en el 22 de octubre de 1814 los representantes de la insurgencia promulgaron la Constitución de Apatzingán, la cual constaba de 242 artículos agrupados en dos títulos.

En esta Constitución Política, que ya tenía ese rango como tal, en su artículo 41 se estableció la obligación para con la patria por parte de los ciudadanos que tuvieran una pronta disposición a contribuir, y también ciñó las contribuciones a los gastos públicos, consagrando el ejercicio de esa virtud de disponerse a contribuir

⁶² COMUNIC4T, Breve historia de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Taller de comunicación de la Secretaría de Educación, Capacitación y Formación Política Morena, México, 2019. disponible en: <https://comunic4t.org/2019/08/01/breve-historia-de-la-constitucion-politica-de-los-estados-unidos-mexicanos/>

⁶³ FERNANDEZ, Delgado Miguel Ángel, Los Sentimientos de la Nación de José María Morelos, Instituto Nacional de estudios históricos de las revoluciones de México, Secretaria de Educación Pública, México, 2013, p.118

prontamente como un verdadero patriotismo; Estando vigente hasta el 4 de febrero de 1857.⁶⁴

En 1855 Santa Anna y el grupo de conservadores que apoyó su última presidencia renunciaron ante el levantamiento militar iniciado en Ayutla (Guerrero). Juan Álvarez e Ignacio Comonfort encabezaron el gobierno revolucionario integrado tanto por liberales como por algunos conservadores. A finales de 1856 convocaron a elecciones para un nuevo Congreso Constituyente.

Mientras tanto, y con la intención de hacer efectivas las garantías individuales y reducir el poder del clero, expidieron varias disposiciones legales. Tales fueron la Ley de Administración de Justicia Orgánica de los Tribunales de la Federación (*Ley Juárez*), la Ley de Libertad de Imprenta (*Ley Lafragua*), la Ley para la Desamortización de Tierras de Comunidades (*Ley Lerdo*), la Ley para el Cobro de Servicios Parroquiales (*Ley Iglesias*), y la Ley Orgánica del Registro Civil.

Este conjunto de modificaciones legislativas fueron un adelanto del pensamiento liberal que se manifestaría en el Congreso Constituyente, y que darían como resultado la promulgación de una nueva carta constitucional⁶⁵, la cual fue promulgada el 5 de febrero de 1857, y constaba de 128 artículos agrupados en 8 títulos.

Esa Nueva Constitución, ya establecía como obligación de todo mexicano, contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, en un texto casi idéntico a como lo conocemos hasta el día de hoy, también en el artículo 31 que ya se dividía en fracciones, solo que en ese entonces, dicha obligación estaba establecida en la fracción II, por lo que ya desde el año de 1857, el impuesto contaba con los cuatro principios

⁶⁴ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Constitución de Apatzingán 1814, México, 1814, Art. 41, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const-apat.pdf

⁶⁵ Consultado en <http://museodelasconstituciones.unam.mx/nuevaweb/historia-constitucional-de-mexico/> - pestaña constitución de 1857

constitucionales como hasta el día de hoy. Esa Constitución estuvo vigente hasta el día 4 de febrero de 1917.⁶⁶

Como resultado de aquel movimiento militar conocido como Plan de Tuxtepec, Porfirio Díaz llegó a la presidencia en 1876. A partir de ese año inició un gobierno que duró más de tres décadas, mediado por un periodo presidencial de su aliado Manuel González, entre 1880 y 1884.

Durante esos 30 años la Constitución de 1857 fue reformada varias veces por el Congreso, principalmente en sus capítulos de orden político y económico, obedeciendo las aspiraciones del presidente Díaz por actualizar al país con los avances de aquel fin de siglo. Más de cuarenta artículos fueron reformados, incluyendo los de la reelección de presidente y gobernadores, así como la ampliación del periodo presidencial a seis años.

A principios del siglo XX el gobierno de Díaz enfrentó a diversos sectores que se oponían a la prolongación de su mandato. Los opositores esgrimían la excesiva centralización del gobierno, el favorecimiento económico de contados sectores sociales, la persecución a los opositores y la tensión política ocasionada por los que aspiraban a los puestos de poder.

A partir de 1900 algunos grupos liberales reclamaron la efectiva aplicación de los principios que habían inspirado la Constitución de 1857. Así se crearon diversos “clubes políticos” que encabezarían la lucha contra su gobierno.

Las elecciones de 1910 fueron el acontecimiento que enmarcó la caída del régimen frente al movimiento revolucionario capitaneado por Francisco I. Madero. Pero la renuncia de Díaz fue apenas el inicio de un periodo de guerra civil en el que se enfrentaron fracciones con distintos programas de nación, y que tendría como uno de sus últimos episodios la redacción de una nueva Constitución en

⁶⁶ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Constitución de 1857, México, 1857, Art.31, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const_1857.pdf

1917,⁶⁷ la cual fue promulgada el 5 de febrero, y es esta constitución la que sigue vigente hoy en día pero con un sin fin de reformas, con las cuales la han ido adaptando y modernizando a los tiempos actuales que vive el país.

En esta nueva y actual constitución, prácticamente se mantuvo igual el mismo artículo 31 base de la tributación en México, solo con dos pequeños cambios, en relación con la Constitución de 1857, primero que ahora se habla en plural “obligaciones de los mexicanos” y en segundo lugar que de estar en la fracción II, ahora se estableció en la fracción IV.

Esta fracción IV, ha sido alcanzada por algunas de las reformas que ha sufrido nuestra Constitución, siendo estas las siguientes:

05-febrero-1917 en el texto original del artículo 31, fracción IV constitucional se estableció que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

25-octubre-1993. En atención a la reforma en materia de organización política y de Gobierno del Distrito Federal que contempla, entre otras cosas, al Distrito Federal como sede de los Poderes de la Unión; se modificó la fracción IV del artículo 31 constitucional, para establecer como obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos de la Federación y del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera que dispongan las leyes.

29-enero-2016. Con motivo de la creación de la Ciudad de México, como entidad federativa con autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa, se modifica el texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional, para establecer como obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de

⁶⁷ Consultado en <http://museodelasconstituciones.unam.mx/nuevaweb/historia-constitucional-de-mexico/> - pestaña: Presidencia de Porfirio Díaz (1876-1910)

la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Cabe destacar que en términos literales el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de contribuir al gasto público a los mexicanos y que dicha disposición se ubica en el Capítulo II “*De los Mexicanos*” del Título Primero de la Norma Fundamental, por lo cual puede considerarse que dicha carga sólo le es aplicable a las personas físicas que tenga la nacionalidad mexicana, siendo excluidas las personas morales y extranjeros en general, que lleven a cabo actividades empresariales en el país.

Sin embargo, la mencionada obligación debe ser interpretada de manera armónica y sistemática, reconociendo que no es materia de la Norma Fundamental el regular situaciones y reglas particulares, sino sentar las bases y postulados fundamentales para la organización del Estado.

En este sentido, la obligación y prerrogativas previstas en el artículo 31, fracción IV constitucional no deben ser interpretados en sentido restrictivo, por lo que se encuentran obligados a contribuir al gasto público no sólo los ciudadanos mexicanos, sino también lo están las personas morales y extranjeros que lleven a cabo actividades empresariales en el país en los términos específicos que establezcan las leyes federales.

Así mismo, al estar sujetos al imperio tributario del Estado Mexicano, las personas morales y extranjeros que lleven a cabo actividades empresariales en el país son titulares de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que la obligación de contribuir al gasto público deber ser equitativa, proporcional y conforme a lo que establezcan las leyes que al efecto expida el Congreso de la Unión.⁶⁸

⁶⁸ PEREZ, Robles Arturo, Bases constitucionales del derecho tributario mexicano artículo 31, fracción IV, Centros Culturales de México, A.C., Universidad Panamericana, México, 2017, p. 6

2.3 Jerarquización de las leyes tributarias

La jerarquía normativa se define como: principio que, en el seno de un ordenamiento jurídico, impone la subordinación de las normas de grado inferior a las de rango superior.⁶⁹

En virtud de que en México existe una infinidad de leyes de diferentes ramas del derecho positivo; las leyes tributarias también están sujetas a la jerarquización de las mismas, existiendo normas de rango superior y normas de rango inferior, que de acuerdo a su nivel jerárquico tienen preferencia de aplicación.

En nuestro país la Ley Suprema, está conformada por la Constitución Política, Las Leyes del Congreso de la Unión y los Tratados que estén de acuerdo con la Constitución, celebrados por el presidente, con la aprobación del Senado.⁷⁰

Este texto ha generado confusiones respecto de cuál ley es de más rango superior, entre la Constitución y los Tratados, a tal grado que ha tenido que ser la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien disipe las dudas al respecto, al establecer que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal.⁷¹

En virtud de lo anterior se muestra ilustrativamente la jerarquía de las leyes tributarias, utilizando el modelo de “la pirámide de Kelsen”.

⁶⁹ Real Academia Española, Diccionario, disponible en: <https://dle.rae.es/>

⁷⁰ Ibídem, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Art. 133

⁷¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Novena época, Registro: 192867, Tesis aislada, P. LXXXVII/99, Semanario Judicial de la Federación, Noviembre 1999, Materia: Constitucional, p. 46

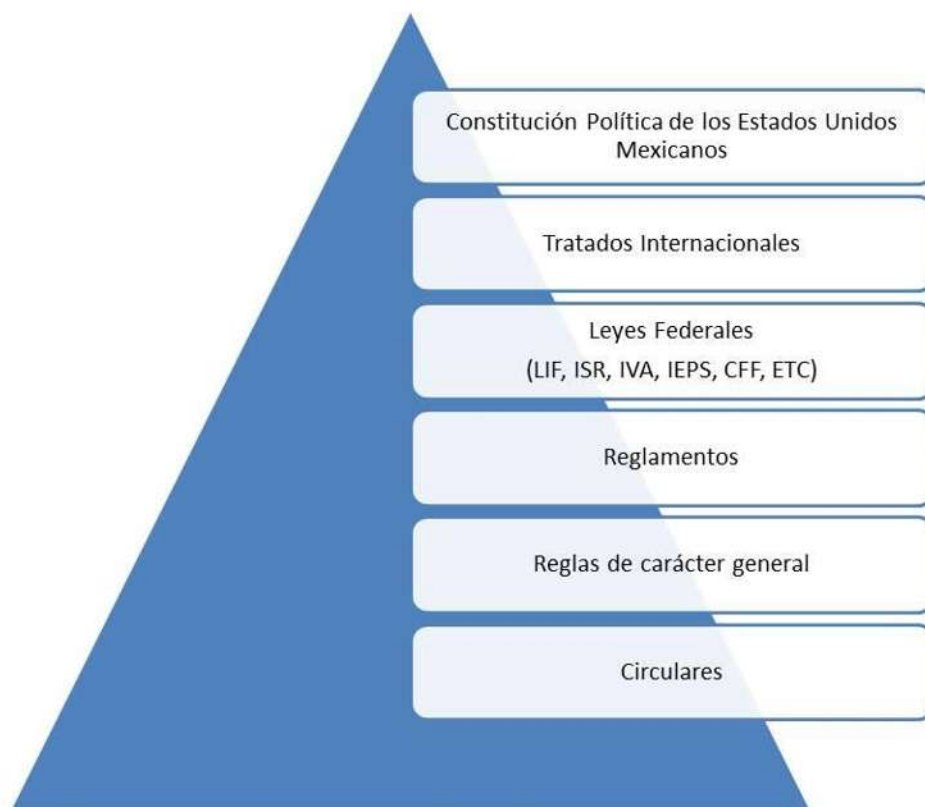


Figura 4

Fuente: Elaboración propia

TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados Internacionales son acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados, para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas.⁷²

También lo definen como un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación

⁷² Ibídem, La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, p. 52

particular. (Art. 2 primer párrafo de la Convención de Viena),⁷³ los cuales pueden ser bilaterales o multilaterales, y están regidos por el derecho internacional.

A lo largo de la historia, México ha celebrado muchos tratados internacionales con diversos países, y van desde tratados de libre comercio, hasta tratados para la proscripción de las armas nucleares; pero, los instrumentos internacionales, que permiten a los sistemas fiscales locales actuar más allá de sus fronteras, son los convenios para evitar la doble tributación y los acuerdos de intercambio de información fiscal.⁷⁴

LEYES FEDERALES TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias, como ya se comentó anteriormente, son aquellas que le dan legalidad a las contribuciones en México, y las más relevantes son las siguientes:

- ✓ Ley de Ingresos de la Federación (LIF). Se elabora cada año y constituye un presupuesto de los ingresos que se obtendrán en un ejercicio fiscal, identificando cada uno de los conceptos.
- ✓ Código Fiscal de la Federación (CFF). Es una ley general tributaria que sienta las bases de la tributación, describiendo conceptos y procedimientos generales.
- ✓ Ley de cada uno de los impuestos federales. Existe una Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), una Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), una Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), etcétera.

⁷³ TREJO, García Elma del Carmen, Los tratado internacionales como fuente del derecho nacional, Dirección general de bibliotecas SIID, México, 2006, p. 2, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-01-06.pdf>

⁷⁴ BETTINGER, Barrios Herbert, BETTINGER, García Cornejo Herbert, Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, vigésima primera edición, Isef, México, 2019, Introducción

- ✓ Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto de seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, que establecen las aportaciones de seguridad social.
- ✓ Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos. Esta ley publicada en DOF el 11 de agosto de 2014 es importante en el ámbito tributario porque contiene la conformación del Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos (impuesto que reemplaza al antiguo Impuesto sobre Rendimientos Petroleros) y tendrá cada vez mayor aplicación conforme empresas privadas se incorporen a realizar las mencionadas actividades de exploración y extracción.
- ✓ Ley Federal de Derechos. Es una ley que regula un tipo de contribuciones llamadas derechos.
- ✓ Ley de Contribuciones de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica, que norma las contribuciones de mejoras por este rubro.
- ✓ Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT). Esta ley da nacimiento y sustento jurídico a la actividad del órgano encargado de administrar tributos federales.
- ✓ Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. Regula principalmente el juicio contencioso administrativo que es la forma en que los particulares pueden defenderse de una resolución que los afecte en materia fiscal.
- ✓ Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA). Este Tribunal es el encargado de impartir justicia en materia tributaria (y otras materias que también son de su competencia).
- ✓ Ley Aduanera. Esta ley regula los diversos regímenes y sujetos relacionados con la importación y exportación. Si bien es cierto que la relevancia tributaria de los actos de comercio exterior ha disminuido con el paso de los años, continúa siendo de enorme importancia la adecuada administración de aranceles y otras medidas no arancelarias previstas por el legislador.

- ✓ Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita. Esta ley que tiene su origen en la supuesta necesidad de acotar e impedir transacciones comerciales con recursos de procedencia ilícita, en la práctica no hace sino avisar a los que detentan esos recursos en qué usar su dinero y en qué no. Impide la celebración de ciertos actos en efectivo y fija obligaciones de información a la autoridad tributaria. Por eso último, podemos incluir esta ley entre las leyes de carácter tributario en tanto que sirve para regular información que se debe dar a la Administración Tributaria.⁷⁵

REGLAMENTOS

El artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, faculta al titular del Poder Ejecutivo para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. Esta facultad se refiere a que el titular del Poder Ejecutivo debe establecer la forma en que deben cumplirse las leyes mediante la expedición de Reglamentos, mismos que están subordinados a una ley.⁷⁶

Algunas de las características que podemos destacar de un reglamento son: No deben contradecir una ley, sino únicamente proveer su cumplimiento; en materia fiscal no pueden establecer más cargas que las que dispone la ley es creado por el titular del Ejecutivo; y debe de ser firmado también por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por lo que cada una de las leyes fiscales tiene un reglamento que provee su exacta observancia.

⁷⁵ Ibídem, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, p. 37

⁷⁶ Ibídem, Principios de derecho fiscal, p. 51

REGLAS DE CARÁCTER GENERAL

Estas reglas son emitidas anualmente por las autoridades fiscales, de acuerdo a un mandato legal establecido en el Código fiscal de la Federación, en donde se establece que las deben de agrupar de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, las cuales nunca generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales⁷⁷

También deben de dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.⁷⁸

Entre las reglas de carácter general las más importantes son:

- ✓ Miscelánea fiscal
- ✓ Facilidades administrativas
- ✓ Reglas de carácter general en materia de comercio exterior

CIRCULARES

Las circulares son medios de comunicación que los funcionarios fiscales facultados debidamente pueden dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.⁷⁹

⁷⁷ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, México, 2019, Art. 33, frac. 1, inciso g, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

⁷⁸ Ídem, inciso h

⁷⁹ Ídem, Art. 35

Por lo que estos criterios de aplicación de las disposiciones fiscales solo son de aplicación interna, pero que de algún modo es información que el contribuyente puede consultar para hacer comparaciones de criterios con la autoridad, pero en el entendido que solo es para eso y el contribuyente podrá considerarlos o no.

2.4 Elementos de los impuestos

Como ya se comentó en el principio de legalidad de las contribuciones, es necesario que en las leyes respectivas de éstas, se cumpla con la certeza jurídica del contribuyente para que esté en condiciones de poder determinar el impuesto, y es necesario que en dichas leyes estén establecidos los elementos constitutivos de las contribuciones, que son aquellos que en su conjunto establecen cargas a los particulares, y se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, siendo estos los “elementos de los impuestos”.

Sin embargo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus criterios ha establecido un elemento adicional a los anteriores, siendo este “la época de pago”⁸⁰, por lo que entonces, los elementos de los impuestos son los siguientes:

- Sujeto
- Objeto
- Base
- Tasa o tarifa
- Época de pago

⁸⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Séptima época, Registro: 232796, Jurisprudencia, volumen 91-96 primera parte, Semanario Judicial de la Federación, agosto 1976, Materia: Constitucional-administrativa, p. 172

SUJETO

Con el establecimiento de las contribuciones, nace una relación tributaria en la que intervienen dos sujetos; por un lado el Estado que tiene el derecho de cobrarlas, y que es el sujeto activo, y por el otro, el contribuyente que tiene la obligación de pagarlas y que es el sujeto pasivo.

SUJETO ACTIVO

En materia tributaria el sujeto activo es el acreedor de la contribución; es decir, el Estado, ya que es quien tiene derecho a percibir los créditos fiscales que provengan de contribuciones, de sus accesorios, o de aprovechamientos, y el cobro es a través del Servicio de Administración Tributaria.⁸¹

En otras palabras, son los fiscos federales, estatales o municipales los que tienen el carácter de sujetos activos de la relación jurídica tributaria.⁸²

SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es el deudor de la contribución; es decir, quien tiene la obligación de pagarla, denominado generalmente contribuyente.

Este sujeto es al que se refiere la legalidad tributaria y que toda norma fiscal debe contener en su texto, para que todo contribuyente pueda saber y conocer de manera clara y precisa quiénes son los sujetos de dicha contribución, ya que sin este elemento no se sabría quiénes son los obligados de dicha contribución.

De manera generalizada, el Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y las morales son los sujetos pasivos de las contribuciones

⁸¹ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, México, 2019, Art. 4, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

⁸² Ídem, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, p. 85

conforme a las leyes respectivas⁸³, pero cada una de la ley respectiva de cada contribución deberá establecer el sujeto que tenga la obligación de pagarlo.

Así por ejemplo si hablamos de una contribución en específico como lo es el Impuesto Sobre la Renta, tenemos que su ley respectiva es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1, establece claramente quienes son los sujetos del impuesto, y los supuestos en que estos quedan obligados al pago.

- ✓ Las personas físicas y las morales que residan en México.
- ✓ Las personas físicas y las morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país.
- ✓ Las personas físicas y las morales residentes en el extranjero que tengan fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Así de igual manera todas la demás contribuciones que existen en México; en sus leyes respectivas deben tener establecido claramente quiénes son los sujetos pasivos de dicha contribución.

OBJETO

La Real Academia Española define la palabra objeto como:

“4. m. Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación.”

Por lo que debemos de entender que el objeto en los impuestos es el fin a que va dirigido el gravamen; o sea, lo que pretende gravar, por lo que cada impuesto debe tener en su ley respectiva bien definido y de forma clara y precisa el objeto del impuesto; es decir, lo que grava.

⁸³ Ibídem, Código Fiscal de la Federación, Art. 1

Como lo vimos en el ejemplo anterior, de igual manera, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 1, establece el objeto del impuesto; es decir, lo que grava esta ley, siendo en este impuesto en específico los “ingresos”.

- ✓ De las personas físicas y las morales que residan en México, grava **todos sus ingresos**, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- ✓ De las personas físicas y las morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, grava **los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente**.
- ✓ De las personas físicas y las morales residentes en el extranjero, **grava los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste**.

Si hablamos del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 1 de su ley respectiva se establece el objeto del impuesto, y lo que grava esta esta ley son los actos o actividades siguientes:

- ✓ I.- Enajenen bienes.
- ✓ II.- Presten servicios independientes.
- ✓ III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- ✓ IV.- Importen bienes o servicios.

BASE

La creación de un tributo exige que en la ley se establezca una base o medida de cuantificación del hecho generador. Los elementos que hasta aquí hemos definido (sujetos y objeto) permanecen en un estado conceptual sin aterrizar en un aspecto cuantificable. Es indispensable que esos aspectos abstractos o conceptuales

lleguen a un punto en el que puedan cuantificarse o traducirse en valor monetario.⁸⁴

Si otro elemento de los impuestos es la tasa o tarifa, la base del tributo es la cantidad a la que se le debe de aplicar la tasa o la tarifa para llegar a la cantidad monetaria del tributo causado.

Si nuevamente tomamos el ejemplo del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, nos establece que para las personas morales la base es el “resultado fiscal obtenido en el ejercicio”, ya que será a este resultado al que se le aplique la tasa del impuesto.

Nótese que aunque el objeto de este impuesto son los ingresos, la base no son los ingresos, sino el resultado fiscal obtenido en el ejercicio, y obviamente el mismo artículo 9 establece el procedimiento para determinar el resultado fiscal del ejercicio, base de este impuesto.

Si hablamos del Impuesto al Valor Agregado, la base de este impuesto también la establece el artículo 1 de la LIVA, siendo esta “los valores” de los actos o actividades ya descritas.

TASA O TARIFA

El diccionario de la Real Academia Española define estos conceptos de la siguiente manera:

Tasa: “3. F. Tributo que se impone al disfrute de ciertos servicios o al ejercicios de ciertas actividades.”

Tarifa: “1. f. Tabla de precios, derechos o cuotas tributarias.”

⁸⁴ Ibídem, Principios de derecho fiscal, p. 92

Por lo que podríamos considerar que la tasa o la tarifa es el elemento necesario para que una vez aplicada a la base, se pueda determinar la cuantía del tributo determinado.

Para continuar con los ejemplos citados, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 9, se establece la tasa del impuesto que deben aplicar a la base las personas morales, la cual es del 30%.

Pero para el caso de las personas físicas no se aplica una tasa, sino una tarifa progresiva que se le deberá aplicar a la base correspondiente para determinar el monto del impuesto causado, esta tarifa está establecida en el artículo 152 de dicha ley.

Si hablamos del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 1 de su ley respectiva, establece que la tasa general es del 16%, que deberá ser aplicada a la base para determinar el impuesto causado, pero también tienen establecida una tasa del 0%, para algunos actos o actividades, así como una tasa del 8%, para actos o actividades que se realicen en la zona fronteriza norte de nuestro país.

EPOCA DE PAGO

Este último elemento de los impuestos; el cual es necesario que también esté establecido en la ley respectiva para darle legalidad jurídica al tributo, no es otra cosa que la fecha en que deba de ser pagado el tributo, aunque si por alguna razón este elemento no estuviera establecido en la ley respectiva, existe una ley supletoria para todas las leyes fiscales, que es el Código Fiscal de la Federación, y en su artículo 6, establece las fechas en que deban de pagarse las contribuciones; por ejemplo para contribuciones por periodos; si el impuesto es anual, se deberá enterar a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, lo que se traduciría en que la contribución o el impuesto deberá de ser pagada a más tardar el día 17 de enero del año siguiente.

El ejemplo anterior es en el remoto caso en que un impuesto no contara con este elemento, pero hoy en día, todos los impuestos cuentan con él.

Para terminar con los mismos ejemplos, del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, comentaremos que en el caso del ISR, la LISR en su artículo 9 establece que para las personas morales, la época de pago será dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal, y en el artículo 150 de la misma ley, establece que para las personas físicas la época de pago será el mes de abril del año siguiente.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la LIVA, en su artículo 5-D, establece que el impuesto se calcula por cada mes de calendario y que la época de pago será a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

2.5 Antecedentes de los impuestos en México

Desde sus orígenes, la obligación de tributar fue producto de la dominación; es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, así fuera en su carácter de gobernante, conquistador, o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales e históricas, incluyendo la magia y el dominio de la mujer sobre el hombre o de este sobre aquella, del mayor sobre el menor, del viejo sobre el joven o viceversa, del rico sobre el pobre, del sano sobre el enfermo, etc. Prácticamente no existieron límites, al menos en el pasado más remoto, para poder discernir en donde terminaba una relación sana –entendida en su sentido de convivencia armónica, un tanto moderno y otro tanto ideal- y en donde comenzaba una relación opresiva –entendida en su sentido tributario o subordinante, definidamente coactivo y bárbaro-.⁸⁵

⁸⁵ Ibídem, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México, p. 80

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que estos debían cubrir: porciones determinadas de sus productos o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba qué cargas debían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego, con el nacimiento del Estado, su poder también se manifestó con la imposición de cargas a su población.⁸⁶

El imperio romano creció en gran parte por los tributos que los pueblos sometidos entregaban al César. En la Edad Media se desarrolló todo un esquema de tributos que los sujetos de un feudo debían entregar o prestar al señor feudal y este, por su parte, también debía rendir tributos a monarcas y emperadores.⁸⁷

En la época de los aztecas se obtenían tributos voluntarios y pacíficos de su población, también en forma obligatoria, de los pobladores de los territorios sometidos a ellos. Dichos tributos los pagaban con productos agrícolas, artesanías, piedras preciosas, oro, plata y hasta con hombres y mujeres de los pueblos sometidos (esclavos).⁸⁸

Después del descubrimiento de América (12 de octubre de 1492), el día 4 de mayo de 1493 el Papa Alejandro VI, emitió la bula papal *inter caetera*, en la cual concedió el derecho a los Reyes de Castilla y León de posesión y dominio de las tierras y pueblos indígenas ya conocidos y de los desconocidos.⁸⁹ Así con esta bula proporcionó el derecho a los españoles de explotar los bienes de esos territorios.

Fue en el siglo XVI cuando comenzó la construcción del sistema impositivo del México colonial, a partir de la fusión de dos sistemas fiscales preexistentes —el azteca y el español— a los que se agregaron elementos originales. De los

⁸⁶ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, Principios de derecho tributario 3a. Edición, Limusa, México, 2000, p. 66

⁸⁷ Ibídem, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, p. 21

⁸⁸ Ibídem, Principios de derecho fiscal, p. 16

⁸⁹ ZAVALA, Silvio. "Las Instituciones Jurídicas de la Conquista de América", Porrúa, 3ª ed., México, 1988, pág. 352., citado por Guerrero, Salinas Enrique, Tesis: Fundamentos Generales de la evolución del pago de lo indebido, Universidad Panamericana, México, 1997, p. 29

aztecas, se tomaron los tributos y se incorporaron a la Real Hacienda colonial. De los españoles se tomaron diversos elementos, incluyendo impuestos como las alcabalas, el papel sellado, la avería, el almojarifazgo, o la media anata, pero también una serie de impuestos que pertenecían a la jurisdicción de la Iglesia, como los diezmos. En la Nueva España se incorporaron nuevos gravámenes, como los impuestos sobre la minería de plata y oro, incluyendo el famoso quinto real y sus múltiples derivaciones posteriores. El tributo comenzó a ser recaudado en 1501. Desde un primer momento se dio pie al abuso y a la explotación. Así el esquema tributario fue revisado por las Leyes Nuevas de 1542, y tomó cuerpo legislativo definitivo en las Leyes de Indias de 1680, aunque no se abolió este esquema sino hasta las Cortes de Cádiz. *El diezmo* era en realidad el pago de 2/9 del verdadero diezmo. Este último, 10% de toda cosecha, se pagaba a la Iglesia y se dividía en cuatro partes: una para el obispo, otra para los prebendados y las dos restantes se subdividían en 9 partes, que se destinaban a los curas, los hospitales, la construcción de iglesias y la Real Hacienda.⁹⁰

Con el movimiento de Independencia de nuestro país, El gobierno español en su intento de disuadirlo, promulga la Ley de Cádiz, donde se reconoce la nacionalidad española a los habitantes libres de la Nueva España, sin más distingo y o restricción.

Es importante puntualizar que la Constitución de Cádiz fue promulgada en España en el año de 1812, es decir, con posterioridad al inicio del movimiento de independencia en la Nueva España, esto fue el 15 de septiembre de 1810, que fue abrogada dos años después de su promulgación, es decir, en 1814, por lo que su aplicación en las Colonias o Territorios de Ultramar, como esta misma señalaba, no existió.⁹¹

⁹⁰ LARA, Dorantes Rafael, La recaudación tributaria en México, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, A.C., México, 2009, p. 114

⁹¹ Guerrero, Salinas Enrique, Tesis: Fundamentos Generales de la evolución del pago de lo indebido, Universidad Panamericana, México, 1997, p. 41

Después de dar inició el movimiento independentista, septiembre de 1810, en la ciudad de Guadalajara el 29 de noviembre del mismo año, se emitió el “Bando del Sr. Hidalgo aboliendo la esclavitud; deroga las leyes relativas a los tributos; impone alcabalas a los efectos nacionales y extranjeros; prohíbe el uso de papel sellado, y extingue el estanco de tabaco, pólvora, colores y otros,” en el cual el cura Hidalgo señalaba que desde el momento en el que se inició la lucha de independencia para terminar con la opresión, se extinguieron las gabelas impuestas a los indígenas y a las castas, toda vez que debido a su gran número resultaba imposible juntar fortunas. No obstante lo anterior, indicó que en virtud de que en esos tiempos era imposible su abolición absoluta, el nuevo gobierno tratará de que los habitantes empiecen a gozar del descanso y alivio mediante las siguientes determinaciones, que fueron consideradas como una ley inviolable.⁹²

Los impuestos en el México independiente quedaron legalmente establecidos en la primera Constitución Política del año 1814, así como en la 1917, que como ya se comentó en capítulos anteriores desde entonces ya estaba establecido que los Mexicanos tenían la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa.

El nuevo sistema hacendario se basó en un régimen tributario esencialmente indirecto: el gobierno federal dependía sobre todo de las aduanas (impuestos a las importaciones), mientras que los gobiernos de los estados dependían sobre todo de las alcabalas, aunque también se establecieron otros impuestos, como los peajes. Los primeros esfuerzos para abolir las alcabalas en 1835 fracasaron, ya que eran el medio más práctico para obtener fondos para los gobiernos estatales a pesar de ser la causa más importante del estancamiento de la agricultura, la industria y el comercio por el aumento de precios que provocaban.

A lo largo del primer medio siglo de vida independiente de México, el relativo debilitamiento de la administración tributaria y la creciente subordinación de los

⁹² Ídem, p. 42

empleados fiscales a jefes políticos y militares locales, hizo que la recaudación de ingresos fuera cada vez más difícil, como lo revela la accidentada historia fiscal y financiera de la república mexicana hasta los años de 1870. Una muestra singular de la desesperación fiscal la ilustra el establecimiento de los impuestos sobre puertas y ventanas y el de los perros y caballos en 1853, impuesta en una de las once administraciones del general Antonio López de Santa Anna.

La debilidad fiscal llevó al gobierno federal a fuertes carencias de orden financiero y militar, de manera que la Hacienda federal se vió cada vez más agobiada por deudas que no podía pagar. Inclusive, durante algunos decenios no se lograba pagar regularmente a funcionarios (militares y aduaneros), lo que generó las condiciones para una corrupción crónica de los servidores públicos. Por otra parte, los ejércitos eran débiles (en parte por falta de recursos) razón quizás por la que no pudieron combatir eficazmente a los invasores en 1847 y de 1862 a 1863, provocando la pérdida de territorios estatales valiosos.⁹³

El estallido de la revolución en 1910, inicialmente no afectó de manera muy marcada la recaudación, pero a partir de 1914 la intensificación de los conflictos y las guerras internas llevó al sistema tributario a la crisis, con el simultáneo desplome del régimen monetario, bancario y bursátil. Sin embargo, la expansión de las exportaciones que se produjo en esta época, incluyendo el petróleo, permitió obtener importantes ingresos para la administración de Venustiano Carranza, aun cuando tuvo que dedicar la mayor parte de los mismos al gasto militar.⁹⁴

Después del asesinato del presidente Francisco I. Madero (quien había asumido la Presidencia de la República, una vez concluido el movimiento armado de independencia) y del Vicepresidente José María Pino Suarez por órdenes del General Victoriano Huerta, éste asumió la presidencia. Sin embargo, su política

⁹³ LARA, Dorantes Rafael, La recaudación tributaria en México, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, A.C., México, 2009, p. 117

⁹⁴ Ídem, p. 118

fiscal se vio seriamente obstaculizada por los movimientos armados que surgieron en su contra, tanto en el norte y sur del país, así como por el bloque estadounidense al puerto de Veracruz, lo que impidió la obtención de ingresos provenientes de las aduanas, el único ingreso disponible consistió el impuesto del timbre, que era recaudado en aquellas partes del país que no estaban dominadas por los revolucionarios.

En esta época, algunos líderes revolucionarios emitieron su propio papel moneda sin que contara con ningún respaldo en metálico, asimismo, exigían su uso forzoso en las zonas que dominaban, extraían recursos de las aduanas que tomaban, por lo que en ésta época no existió un registro exacto de los recursos públicos que fueron destinados a estas fuerzas armadas, salvo el que corresponde a las de Venustiano Carranza, quien llevó un registro sumamente cuidadoso y detallado respecto de los ingresos y gastos que realizaba.

Después del triunfo de la Revolución, así como de la promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en 1917 se instituye el régimen legal que ahora nos rige,⁹⁵ estableciendo en su artículo 31, fracción IV la obligación de contribuir para los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan la leyes.

Como nos lo expone el Dr. José Luis Chávez Chávez en su obra literaria, “La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México”⁹⁶, en nuestro país existen o han existido una infinidad de impuestos, como por ejemplo:

- ✓ Impuesto al Transito;
- ✓ Impuesto a la circulación;
- ✓ Impuesto a la extracción;
- ✓ Impuesto a la importación;
- ✓ Impuestos diferenciales;

⁹⁵ Ibídem, Tesis: Fundamentos Generales de la evolución del pago de lo indebido, p. 57

⁹⁶ Ibídem, La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México, p. 104

- ✓ Impuesto a la producción;
- ✓ Impuesto a la explotación de productos naturales;
- ✓ Impuesto a la tenencia o uso de bienes;
- ✓ Impuestos migratorios;
- ✓ Impuesto del timbre y del papel sellado;
- ✓ Impuesto del 1% sobre remuneraciones, antes 1% para la enseñanza media superior, técnica y universitaria;
- ✓ Impuesto sobre primas pagadas a instituciones de seguros;
- ✓ Impuestos prediales;
- ✓ Impuesto sobre espectáculos y diversiones públicas;
- ✓ Impuesto sobre sacrificio de ganado;
- ✓ Impuesto sobre anuncios, bardas y banquetas;
- ✓ Impuesto al fomento de la minería;
- ✓ Impuesto sobre pavimentos y drenajes;
- ✓ Impuesto de plazas y mercados;
- ✓ Impuesto de panteones;
- ✓ Impuesto a la exportación;
- ✓ Impuesto sobre lotería, rifas, sorteos y juegos permitidos;
- ✓ Impuesto para compañías sanitarias, prevención y erradicación de plagas;
- ✓ Impuesto sobre herencias y legados;
- ✓ Impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal;
- ✓ Impuesto sobre nóminas;
- ✓ Impuesto sobre la renta;
- ✓ Impuesto al valor agregado;
- ✓ Impuesto al activo;
- ✓ Impuesto sobre la propiedad raíz;
- ✓ Impuesto sobre el traslado de dominio;
- ✓ Impuesto sobre la adquisición de inmuebles;
- ✓ Impuesto sobre las utilidades brutas extraordinarias;
- ✓ Impuesto sobre casa de moneda;
- ✓ Impuesto sobre correos;

- ✓ Impuesto sobre registro de extranjeros;
- ✓ Impuesto sobre pasaportes;
- ✓ Impuesto sobre réditos y frutos de capitales nacionalizados no enajenados;
- ✓ Impuesto de capacitación;
- ✓ Impuesto sobre caminos;
- ✓ Impuesto sobre energía eléctrica;
- ✓ Impuesto sobre producción y consumo de tabacos labrados;
- ✓ Impuesto sobre gasolina y productos derivados del petróleo;
- ✓ Impuesto sobre cerillos y fósforos;
- ✓ Impuesto sobre aguamiel y productos de su fermentación;
- ✓ Impuesto sobre explotación forestal;
- ✓ Impuesto sobre producción y consumo de cerveza;
- ✓ Impuesto sobre aguas envasadas;
- ✓ Impuesto sobre producción y consumo de algodón;
- ✓ Impuesto de Avería;
- ✓ Impuesto a las ventanas;
- ✓ Impuesto de almirantazgo;
- ✓ Impuesto de caldos (vinos y aguardientes);
- ✓ Impuesto sobre ingresos mercantiles; etc.

De tal forma que la totalidad de la vida del hombre ha quedado gravada; su nacimiento, su vida y su muerte; pero también sus bienes, derechos, propiedades, ingresos, gastos, títulos, paso de un lugar a otro, traslado de sus bienes de un lugar a otro, etc.; y tampoco se ha escapado el tributo a su riqueza, su pobreza, su vivienda, su drenaje, su predio, sus activos, sus tenencias, sus usos, sus creencias, su casamiento, sus hijos, sus vehículos, su barba, sus ventanas, sus aguas residuales, etc. El colmo de todo ello es que todavía hace uno pocos años, cualquiera suponía que lo único que en esta vida no causaba impuesto era el aire

que se respira, pero también ha dejado de ser cierto; hoy se grava ya, además del consumo de tabaco, la contaminación ambiental.⁹⁷

2.6 Antecedentes de las leyes que regulan el autotransporte de pasajeros

En la República Mexicana la libertad de trabajo es una garantía constitucional contemplada en el artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual permite que todos los individuos se dediquen libremente a la profesión, industria, comercio o trabajo, que deseen, siempre y cuando éstos sean lícitos.

El autotransporte de pasajeros es una industria lícita a que todo mexicano se puede dedicar, sin embargo para prestar este servicio público se debe cumplir con la normatividad que regula este servicio. En el ámbito federal; es la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, la cual establece la obligación de obtener previamente el permiso expedido por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes,⁹⁸ cumpliendo previamente con los requisitos que exige el Reglamento de Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares.⁹⁹

A nivel federal, la autoridad facultada para expedir dichos permisos son los Directores de los centros SCT, facultad expresa por acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 13 de mayo de 1991.

Porfirio Díaz, El 5 de julio de 1888 expide la primera Ley Sobre Vías de Comunicación, en la cual se estableció un régimen de concesiones para el uso y establecimiento de la infraestructura sobre la vía general determinada.

⁹⁷ Ídem, p. 107

⁹⁸ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, México, 2020, Art. 8, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/27_250618.pdf

⁹⁹ SCT, Reglamento de Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares, México, 2020, Art. 7, disponible en: http://www.sct.gob.mx/fileadmin/_migrated/content_uploads/10_Reglamento_de_Autotransporte_Federal_y_Servicios_Aux.pdf

La ley del 13 de mayo de 1891 creó la Secretaría de Comunicaciones y Obras Públicas, con atribuciones sobre correos interiores, vías marítimas de comunicación o vapores, correo, unión postal universal, telégrafos, ferrocarriles, obras de puertos, faros, monumentos públicos y obras de utilidad y ornato, carreteras, calzadas, ríos, puentes, lagos y canales, conserjerías y obras en los Palacios Nacional y de Chapultepec y el desagüe del Valle de México.

Pascual Ortiz Rubio, el 29 de Agosto de 1931 expide la Ley Sobre Vías Generales de Comunicación y Medios de Transporte, en la cual declara vías generales de comunicación a todos los caminos que comunican la capital de la República con puntos fronterizos, costas, capitales de los Estados o Territorios Federales; los que unen a las capitales de las entidades federativas entre sí; los que parcial o totalmente incurrieran dentro de la zona fronteriza de cien kilómetros, o en la de cincuenta a lo largo de las costas; los que se construyesen por cuenta de la Federación; los que sean declarados vías generales por el Ejecutivo Federal o por la Secretaría del ramo, y los puentes ya construidos y los por construir.

Todos estos caminos quedaron sujetos a la jurisdicción federal, en lo que se refiere a concesiones, construcción, mejoramiento y conservación.

En general, la normatividad en materia de redes, sistemas o servicios de telecomunicaciones fue dándose mediante la regulación de permisos, concesiones, y contratos que otorgaban tanto el Gobierno Federal, como los Gobiernos Estatales.

El 19 de Febrero de 1940 el General Lázaro Cárdenas del Río, promulga la Ley de Vías Generales de Comunicación.

El 22 de diciembre de 1993, Carlos Salinas de Gortari publicó la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, que derogó lo relativo al autotransporte federal contenido en la Ley de Vías Generales de Comunicación, y el 22 de noviembre de 1994, se publicó el Reglamento de Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares, que complementó a la ley que a la fecha sigue vigente.

2.7 Antecedentes de tributación de la industria del autotransporte de pasajeros

La actividad económica que desempeña la industria del autotransporte de pasajeros desde siempre ha sido considerada por parte de las autoridades fiscales como una actividad con un cierto grado de complejidad para su fiscalización y recaudación de impuestos, tanto para la determinación y presunción de ingresos, como para la comprobación fiscal de sus gastos, ya que este es uno de los sectores que hasta hace algunos años operaban bajo una diversidad de figuras económicas y de una manera sumamente desorganizada administrativamente, financieramente, fiscalmente, etc., pasando desde la figura del hombre-camión, como por la cooperativa, los coordinados, las asociaciones civiles, las copropiedades, y hasta hace unos años, ya un poco más organizados, operando como sociedades anónimas.

Por lo anterior las autoridades fiscales, desde hace muchos años, han tenido que ser benévolas con este sector permitiéndoles una serie de estímulos fiscales y facilidades administrativas a fin de que éste sector pudiera tributar de manera sencilla y con una menor carga fiscal.

Estas benevolencias por parte de las autoridades fiscales hacia esta industria han sufrido una serie de cambios importantes en los últimos años, y por lo general se han visto disminuidas cada vez más, esto por la presión de algunas cámaras empresariales y de comercio que le han hecho reclamos fuertes a las autoridades fiscales referente a la inequidad fiscal que existía entre los empresarios y comerciantes respecto de los contribuyentes autotransportistas, ya que los empresarios y comerciantes no tienen los beneficios fiscales que tiene dicha industria, perdiéndose en cierto grado la equidad fiscal, ya que empresarios y comerciantes con bases de impuestos iguales o similares que los transportistas pagaban muchos más impuestos que estos.

Pero también es verdad que esas consideraciones fiscales que tiene esta industria, han sido fundamentales para la modernización de la flota vehicular que circula en el país, ya que en los años 90's la edad promedio era de entre 25 y 30 años de antigüedad de los autobuses, y en la actualidad esa edad promedio oscila entre los 8 y 10 años de antigüedad en lo general; lo cual no hubiera sido posible dicha modernización si esta industria no contara con las consideraciones que tiene por parte de las autoridades fiscales.

2.7.1 Bases especiales de tributación

El 27 de junio de 1975 se publicó en el Periódico Oficial de la Federación el OFICIO-CIRCULAR número 311-I-70580 por el que se establecen las bases especiales de tributación para el pago del Impuesto al Ingreso de las Empresas para el ejercicio de 1975, y exclusivamente para el giro autotransportes, de carga y de paquetería.

En dicho oficio se establecía que los causantes personas físicas o morales podían apegarse de manera optativa a las Bases Especiales de tributación para el cálculo y pago del impuesto al ingreso global de las empresas en el giro de autotransportes para el ejercicio de 1975, el cual establecía como impuesto anual una cuota fija por asiento que tuviera cada autobús, y el tipo de servicio que se prestaba, siempre y cuando estuviera al corriente en el pago de dicho impuesto, dejando de lado la comprobación de los gastos correspondientes a la actividad, facilitando con esto a los concesionarios el cumplimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta.

El impuesto anual se pagaba en tres pagos, uno en el mes de julio, otro en el mes de septiembre y el tercero en el mes de diciembre.

Por ejemplo de acuerdo a esa circular el impuesto anual que le correspondía a un autobús foráneo de primera clase era de \$38.00 por asiento, de tal manera que si un autobús tenía 40 asientos, le correspondía un impuesto anual de \$1,520.00, y

se tenían que hacer 3 pagos de \$507.00, en los meses de julio, septiembre y diciembre.

Estas Bases Especiales de Tributación estuvieron vigentes hasta el año de 1989, con algunos cambios y variaciones cada año, ya que al final los contribuyentes terminaron pagando una cuota fija pero ya no por cada asiento, sino pagaban una cuota fija si el autobús tenía hasta 37 asientos, y si tenía más de 37 paga otra cuota fija más alta.

2.7.2 Régimen simplificado

Este régimen entró en vigor a partir de 1989, el cual era opcional. Este mismo régimen se convierte en obligatorio a partir de 1991 para los contribuyentes del sector primario (agricultura, ganadería, pesca y silvicultura), así como también para aquellos contribuyentes dedicados al autotransporte de personas y bienes con la intención de crear un esquema fiscal simplificado, siendo el objetivo principal que las salidas o deducciones permitidas fueran más fácil de deducirlas, ya que no era tan indispensable que los comprobantes fiscales debieran cumplir estrictamente con las características de un comprobante normal. El régimen simplificado se basaba en un esquema de entradas y salidas, en donde la base se obtenía restando a las entradas las salidas.

2.7.3 Pequeños contribuyentes

A partir del año 1996, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se incluyó la sección III, el Régimen de las personas que realizan operaciones con público en general, y obviamente éste régimen, era exclusivo para los contribuyentes que realizaban operaciones con el público en general, pero a partir del año 1998, se le cambia el nombre a este régimen por el de Régimen de Pequeños Contribuyentes, en el cual se establecía que las personas físicas que realicen actividades empresariales, que

únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.

Este impuesto era recaudado por las Entidades Federativas, a través de los convenios de coordinación fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes tenían la facultad de estimar el ingreso gravable del contribuyente y determinar cuotas fijas para el cobro del impuesto respectivo con periodicidad bimestral, dejando de lado las erogaciones de la actividad correspondiente.

En este régimen tributaban la mayoría de los transportistas personas físicas, siempre y cuando no tuvieran ingresos que excedieran de 2'000,000.00, ya que dicha actividad es considerada como una actividad empresarial que regularmente se presta al público en general, condiciones necesarias para tributar en dicho régimen.

2.8 Regímenes fiscales en los que actualmente pueden tributar las personas morales que se dediquen al autotransporte de pasajeros

2.8.1 De los coordinados

En este régimen deben de tributar los coordinados; entendiéndose por estos, las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados

directamente con dichas actividades;¹⁰⁰ por lo que para estas personas morales, es un régimen obligatorio.

Para las personas morales que no son coordinados; pero que se dediquen exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada, este régimen es optativo.

Las personas morales que se dediquen al autotransporte pero no de manera exclusiva, no pueden tributar en este régimen.

Entendiendo que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.¹⁰¹

2.8.2 Del régimen general de ley (título II de las personas morales)

Como ya se comentó anteriormente, para las personas morales que no son coordinados; pero que se dediquen exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, el régimen de Coordinados es optativo, por lo que en caso de que NO opten por ese régimen, deberán tributar en el régimen general de ley para las personas morales, que es el establecido en el título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹⁰⁰ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley de impuesto sobre la Renta, México, 2019, Art. 72, primer párrafo, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

¹⁰¹ Ídem, tercer párrafo

De igual manera deberán de tributar en este régimen general de ley las personas morales que se dediquen al autotransporte pero no de manera exclusiva.

También deberán tributar en este régimen las personas morales que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales sea integrantes, para lo cual deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto sobre la renta que les corresponda. Excepto, si optan por aplicarle la tasa del 30% a la utilidad gravable que resulte en cada coordinado de los que sea parte.¹⁰²

2.9 Regímenes fiscales en los que actualmente pueden tributar las personas físicas que se dediquen al autotransporte de pasajeros

2.9.1 De los coordinados

En el caso de las Personas Físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de pasajeros, que sean integrantes de un coordinado, tienen la opción de tributar a través del coordinado, siendo éste el que calcule y entere, por cada uno de sus integrantes, tanto los pagos provisionales como el impuesto del ejercicio.¹⁰³

De igual manera cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de coordinados en los términos de este Capítulo, dichos coordinados serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.¹⁰⁴

¹⁰² Ídem, Frac. II

¹⁰³ Ídem, cuarto párrafo, frac. I y II

¹⁰⁴ Ídem, Art. último párrafo

2.9.2 De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales

Las personas físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de pasajeros, que sean integrantes de un coordinado, pueden optar por tributar de forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate¹⁰⁵, para lo cual deberán dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva; en cuyo caso deberán cumplir con sus obligaciones fiscales de acuerdo al régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, establecido en la Sección I, del Capítulo II, del título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

También deberán tributar en este régimen las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, para lo cual deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto sobre la renta que les corresponda.¹⁰⁶ Excepto, si optan por aplicarle la tasa del 35% a la utilidad gravable que resulte en cada coordinado de los que sea integrante.

2.9.3 Régimen de incorporación fiscal

Las personas físicas que se dedican al autotransporte de pasajeros también tienen la opción de tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, por ser considerado una actividad empresarial por la que no se requiere para su realización un título profesional,¹⁰⁷ siempre y cuando sus ingresos no hayan excedido la cantidad de dos millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior, y que no sean socios,

¹⁰⁵ Ídem, Art. 73, tercer párrafo

¹⁰⁶ Ídem, primer párrafo

¹⁰⁷ Ídem, Art. 111, primer párrafo

accionistas o integrantes de personas morales, este régimen está tutelado en la Sección II, del Capítulo II, del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPITULO III. BENEFICIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LA INDUSTRIA DEL AUTOTRANSPORTE DE PASAJEROS.

Una vez revisada la normatividad que sirvió de base para fundamentar esta investigación en el ámbito científico, y de acuerdo a la opinión doctrinal que hacen los expertos en el tema denominado "La industria del autotransporte de pasajeros y sus beneficios tributarios", pasamos a darle entrada a la investigación fundamental, la que servirá para darle la plena validez a la respectiva propuesta de esta investigación; por lo que damos paso al capítulo III, denominado "Beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros".

Todo contribuyente puede establecer una planeación fiscal a fin de aligerar la carga fiscal. De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos "la planeación fiscal es el diseño, análisis e implantación de las opciones existentes para realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones, con el fin de lograr que la carga fiscal aplicable sea la mínima posible, que pueda diferirse su pago o que se obtengan los mayores beneficios de índole fiscal, siempre dentro del marco de las disposiciones fiscales", cuyo objetivo fundamental es abatir, atenuar o diferir la carga fiscal de toda operación, siempre dentro del marco jurídico fiscal vigente y contando con el soporte documental que demuestre la licitud de los actos que conlleva esta actividad;¹⁰⁸ es decir, hacer uso del derecho de economía de opción de manera legal aplicando los beneficios fiscales explícitos e implícitos establecidos en las leyes, y que les sean aplicables de acuerdo a sus actividades preponderantes y su régimen de tributación.

¹⁰⁸ JUAREZ, Álvarez Salvador, Apuntes de la materia de Planeación Fiscal I, Maestría en Fiscal, UMSNH, México, 2019

Un beneficio tributario, también conocido como beneficio fiscal, es el resultado de la aplicación de una o varias disposiciones fiscales, o de los estímulos fiscales establecidos en las mismas, siempre y cuando se tenga el derecho, logrando con ello abatir, atenuar o diferir la carga fiscal de toda operación.

Los beneficios fiscales explícitos son aquellos que están establecidos en las disposiciones fiscales y que se detectan a la simple lectura de la ley, en la cual se establece a qué contribuyentes les aplica, en qué consiste el beneficio fiscal, la manera de aplicarlo, los requisitos formales que se deben de cumplir para su aplicación, el periodo fiscal en que se pueden aplicar, etc.

Los beneficios fiscales implícitos son aquellos que se derivan de la integración de varias leyes, producto del análisis cuidadoso, correlación e interpretación de las disposiciones específicas aplicables a cada contribuyente.¹⁰⁹

Los contribuyentes que desconozcan este tipo de beneficios fiscales explícitos e implícitos, obviamente están desaprovechando una oportunidad legal para aligerar su carga fiscal, pagando más impuestos de lo que deberían, afectando con esto el flujo de efectivo y la rentabilidad financiera de su empresa.

Además de los estímulos fiscales que de manera general están establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicables de manera general para todos los contribuyentes que estén en los supuestos de los mismos, la industria del autotransporte de pasajeros, de manera específica goza de una amplia gama de beneficios tributarios y estímulos fiscales adicionales que están establecidos en diversas leyes y disposiciones fiscales, los cuales serán abordados en el presente capítulo.

¹⁰⁹ Ídem

3.1 Los establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2020

La Ley de Ingresos de la Federación es el ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo que contiene los conceptos bajo los cuales se podrán captar los recursos financieros que permitan cubrir los gastos de la federación durante un ejercicio fiscal, por lo que tiene vigencia de un año, a partir del primero de enero hasta el 31 de diciembre de cada año.

En su caso, debe contener disposiciones generales, regímenes específicos y estímulos en materia fiscal, aplicables en el ejercicio fiscal en cuestión.¹¹⁰

Desde el año 2002 a la fecha se han establecido en la Ley de Ingresos de la Federación dos de los estímulos fiscales más importantes para la industria del autotransporte de pasajeros, siendo estos el acreditamiento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios causado en la adquisición y consumo del Diesel destinado para los autobuses utilizados en el transporte público de personas; así como el acreidtamiento del 50% del gasto por concepto de peajes pagados por el uso de la red nacional de autopistas de cuota. Dichos estímulos fiscales siguen vigentes en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2020, propiamente en el artículo 16, apartado A, fracciones IV y V.

3.1.1 A la adquisición y consumo de diesel

¿A quiénes les aplica este estímulo fiscal?

Este estímulo fiscal le es aplicable a los contribuyentes que importen o adquieran diesel o biodiesel y sus mezclas para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y

¹¹⁰ Sistema de Información Legislativa, disponible en: <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=146#:~:text=Ley%20de%20Ingresos&text=Ordenamiento%20jur%C3%ADdico%20propuesto%20por%20el,federaci%C3%B3n%20durante%20un%20ejercicio%20fiscal.>

privado, de personas o de carga, así como el turístico; por lo que le es aplicable a las personas físicas y morales que se dediquen de forma exclusiva al autotransporte público de pasajeros.¹¹¹

¿En qué consiste este estímulo fiscal?

Este estímulo fiscal consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS) que las personas que enajenen diesel o biodiesel y sus mezclas en territorio nacional hayan causado por la enajenación de estos combustibles, según corresponda al tipo de combustible, con los ajustes que en su caso correspondan, así como el acreditamiento del impuesto a que se refiere el numeral citado, que hayan pagado en su importación.

¿Cómo se determina el monto del estímulo?

El monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda según el tipo de combustible, conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la importación o adquisición del diesel o del biodiesel y sus mezclas, por el número de litros importados o adquiridos.

El artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para el ejercicio 2020, establece para el diesel una cuota de 5.44 pesos por litro.

¹¹¹ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2020, Art. 16, inciso A, frac. IV, México, 2020, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2020_251119.pdf

Pero es necesario tomar en cuenta el “DECRETO” por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican”, publicado el día 27 de diciembre del 2016, por medio del cual se otorga un estímulo al IEPS causado por los contribuyentes que importen o enajenen diesel, por lo que su cuota de IEPS causado se ve disminuida en la cantidad publicada en dicho decreto; es decir ya no sería la cuota establecida en la Ley del IEPS, si no la cuota establecida en el decreto. Este decreto fue modificado por un nuevo decreto publicado el día 17 de diciembre del 2017, en donde se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicará en el Diario Oficial de la Federación, de manera semanal la cuota disminuida aplicable a dicho estímulo; por lo que desde esa fecha; cada viernes es publicada en el Diario Oficial de la Federación dicha cuota disminuida aplicable al estímulo, la cual tiene vigencia de 7 días.

Es de aclarar que el estímulo de fecha de 26 de diciembre del 2016 comentado en párrafos anteriores es aplicable a los importadores o enajenantes del Diesel; es decir, a las gasolineras, pero para el caso de determinar el estímulo fiscal que le aplica a los transportistas de pasajeros, se aplica la misma cuota disminuida que le aplica a las gasolineras; o sea, la que se publica cada viernes de cada semana, ya que precisamente el estímulo fiscal que pueden aplicar los transportistas es el acreditamiento del IEPS que causen los enajenantes del diesel (gasolineras).

Así lo establece también el criterio no vinculativo de las disposiciones fiscales 1/LIF/NV; el cual dice “Estímulo fiscal a los contribuyentes que importen o adquieran diesel o biodiesel y sus mezclas para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte. Su monto debe determinarse considerando el IEPS que efectivamente se haya causado” ¹¹², (por los importadores o enajenantes).

¹¹² SHCP, Criterios no vinculativos a las disposiciones fiscales, 1/LIF/NV, México, 2020, disponible en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/11461/criterios-no-vinculativos-2020>

A la fecha de elaboración del presente trabajo de investigación la última publicación de dicha cuota fue la publicada en el Diario Oficial de la Federación el día viernes 10 de julio del 2020, la cual coincidentemente también es de 5.44 pesos por litro; la misma que la cuota establecida en la LIEPS, pero no siempre ha sido así, por lo que es necesario estar checando cada semana el monto de la cuota, ya que esta puede variar.

Por lo tanto para determinar el monto del estímulo basta multiplicar el número de litros adquiridos por el monto de la cuota disminuida, en este caso por \$5.44

¿Contra qué se puede acreditar el monto de este estímulo?

El acreditamiento podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se importe o adquiera el diesel o biodiesel y sus mezclas, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria; en caso de no hacerlo, perderá el derecho a realizarlo con posterioridad.

¿Requisitos para que proceda el acreditamiento?

Para que proceda el acreditamiento, el pago por la importación o adquisición de diesel o de biodiesel y sus mezclas a distribuidores o estaciones de servicio, deberá efectuarse con:

- ✓ monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria;
- ✓ tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento;
- ✓ con cheque nominativo expedido por el importador o adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien,

- ✓ transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

Adicionalmente, para que proceda la aplicación del estímulo al biodiesel y sus mezclas, el beneficiario deberá contar con el pedimento de importación o con el comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiesel o sus mezclas, en el que se consigne la cantidad de cada uno de los combustibles que se contenga en el caso de las mezclas y tratándose del comprobante de adquisición, deberá contar también con el número del pedimento de importación con el que se llevó a cabo la importación del citado combustible y deberá recabar de su proveedor una copia del pedimento de importación citado en el comprobante. En caso de que en el pedimento de importación o en el comprobante fiscal de adquisición no se asienten los datos mencionados o que en este último caso no se cuente con la copia del pedimento de importación, no procederá la aplicación del estímulo al biodiesel y sus mezclas.

Los beneficiarios del estímulo deberán llevar los controles y registros que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

¿En qué caso no aplica el estímulo?

En ningún caso, este beneficio podrá ser utilizado por los contribuyentes que presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus

integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.¹¹³

La preponderancia la regula el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que se considera actividad preponderante aquella actividad económica por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades.¹¹⁴

¿Se considera ingreso acumulable el monto de este estímulo?

Este tema ha sido muy controversial, ya que de entrada la Ley de Ingresos de la Federación no establece expresamente que deba ser acumulable; como sí lo hace con otros estímulos, por lo que se debe de entender que si la ley no establece de manera expresa que debe de ser acumulable, el espíritu del legislador fue que este estímulo no fuera acumulable.

En el año 2013, estuvo vigente el criterio normativo 54/2013/ISR¹¹⁵, el cual establecía que los estímulos fiscales que disminuyan la cuantía de una contribución una vez que el importe de ésta ha sido determinado y de esta manera modifique positivamente el patrimonio del contribuyente, constituyen un ingreso en crédito, salvo disposición expresan en contrario, lo que suponía que todo estímulo que expresamente no estableciera que no era acumulable, debía de considerarse acumulable, caso específico del estímulo al consumo y adquisición de diesel.

Sin embargo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en ejercicio de sus atribuciones sustantivas determinó que el Criterio Normativo del SAT “54/2013/ISR, resultaba ajeno al principio pro persona y contrario a los

¹¹³ Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 179, quinto párrafo

¹¹⁴ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Reglamento del Código Fiscal de la Federación, México, 2020, Art. 45, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf

¹¹⁵ SAT, Compilación de Criterios normativos en materia de impuestos internos, 54/ISR/2013, disponible en: <https://www.sat.gob.mx/normatividad/74998/criterios>

derechos fundamentales de los contribuyentes; por tal razón propuso al SAT su modificación, dejándose sin efectos dicho criterio¹¹⁶, lo cual ocurrió a partir del ejercicio 2014.

Al efecto, la Sala superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitió una tesis de jurisprudencia en la que se señala que vía la creación de estímulos fiscales el Estado procura fomentar, entre otros aspectos, el empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional, por lo que mediante tales estímulos confiere a los contribuyentes un beneficio o premio para que lo aplique contra ciertos impuesto federales; esto no implica que la contribución desaparezca ni se exima al contribuyente del pago de la contribución, sino que el sujeto originariamente obligado al pago del tributo es relevado de su pago y la carga impositiva la asume el Estado, lo que hace que los estímulos incidan positivamente en el patrimonio del contribuyente, al reducirle la base impositiva, lo cual resulta ser el beneficio que se persigue otorgar a las personas a las que va dirigido. En este sentido, el Tribunal resolvió que no es admisible considerar que los estímulos fiscales mencionados constituyan ingresos acumulables para efectos del ISR, pues con ello prácticamente se haría ineficaz y nugatorio el fin perseguido por dichos estímulos, sin que ello impida que en los instrumentos jurídicos mediante los cuales se conceden se pueda establecer expresamente que sí deban considerarse como ese carácter, siendo este el único caso en que serán ingresos gravables.¹¹⁷

No obstante; la regla 3.15 de la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2020, establece que este estímulo sí se debe de considerar como ingreso acumulable para los efectos

¹¹⁶ PRODECON, Boletín 1, Pagina 4, disponible en: http://prodecon.gob.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=66:boletin1-pagina4&catid=51:problematicas-comunes-a-sectores-de-contribuyentes-y-propuestas-de-modificacion-a-practicas-administrativas-y-disposiciones-fiscales&Itemid=211

¹¹⁷ Revista del TFJFA, Séptima época, año IV, número 22, abril 201, páginas 7 y 8.

del impuesto sobre la renta los estímulos a que hace referencia la presente regla en el momento en que efectivamente lo acrediten.¹¹⁸

Obviamente las reglas de carácter general; de acuerdo a la jerarquización de las leyes ya explicada en un capítulo anterior, no pueden estar por encima de la ley, por ser un documento inferior jerárquicamente, por lo que aunque la regla de carácter general diga que el estímulo sí se debe de considerar ingreso acumulable, si la ley no lo establece expresamente, no se debe considerar como un ingreso acumulable.

Ante estas controversias; y en virtud de que el beneficio del estímulo para muchas empresas dedicadas al autotransporte de pasajeros les representa muchos millones de pesos, han decidido no arriesgar el beneficio del estímulo y considerarlo como ingreso acumulable, ya que de alguna manera con el mismo estímulo fiscal se paga el ISR que se pudiera causar por la acumulación del mismo.

Obligaciones para los contribuyentes que apliquen este estímulo

Los beneficiarios del estímulo fiscal quedarán obligados a proporcionar la información que les requieran las autoridades fiscales dentro del plazo que para tal efecto señalen.

Se debe de presentar un aviso ante el Sistema de Administración Tributaria¹¹⁹ únicamente, cuando apliquen por primera vez dicho estímulo en la declaración anual dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique el estímulo, a través del buzón tributario de conformidad con las fichas de trámite 3/LIF “Aviso que presentan los contribuyentes manifestando

¹¹⁸ SHCP, Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2020, 3.15, disponible en: DOF 18/02/2020

¹¹⁹ Ibídem, Código Fiscal de la Federación, Art. 25

la aplicación de un estímulo fiscal que se otorga a los que adquieran o importen diesel o biodiesel y sus mezclas para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga”.¹²⁰

Consideraciones adicionales

Los estímulos establecidos al consumo y adquisición de diesel y al uso de las autopistas de cuota podrán ser acumulables entre sí, pero no con los demás estímulos establecidos en la ley; es decir, se pueden aplicar los dos.

El estímulo fiscal otorgado está condicionado a que los beneficiarios de los mismos cumplan con los requisitos que para cada uno de ellos se establece en la ley.

Como es de apreciarse tras la lectura anterior este estímulo fiscal es uno de los más importantes para la industria del autotransporte de pasajeros, ya que los requisitos para su aplicación son mínimos y el beneficio fiscal es muy significativo, considerando que uno de los mayores costos de operación de esta industria es precisamente el consumo de diesel, y si este consumo es sujeto de un estímulo fiscal, ya solo hay que cumplir con los requisitos formales para su aplicación, y disminuir de manera considerable el pago del Impuesto Sobre la Renta causado.

3.1.2 A la utilización de autopista de cuotas

¿A quién le aplica este estímulo fiscal?

A los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red

¹²⁰ SHCP, Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, Regla 9.7, México, 2019, disponible en: [https://www.sat.gob.mx/normatividad/21127/resolución-miscelanea-fiscal-\(rmf\)-](https://www.sat.gob.mx/normatividad/21127/resolución-miscelanea-fiscal-(rmf)-)

Nacional de Autopistas de Cuota, que obtengan en el ejercicio fiscal en el que hagan uso de la infraestructura carretera de cuota, ingresos totales anuales para los efectos del impuesto sobre la renta menores a 300 millones de pesos¹²¹, por lo que este estímulo le es aplicable a las personas físicas y morales que se dediquen de forma exclusiva al autotransporte público de pasajeros.

Para los efectos de este párrafo, no se considerarán dentro de los ingresos totales, los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Las carreteras de cuota a las que les aplica el presente estímulo son las que en su totalidad o parcialmente hubieran sido construidas por la Federación, las entidades federativas o los municipios, ya sea con fondos federales o locales, así como las que hubieran sido construidas por concesionarios¹²²; o sea, todas.

¿En qué consiste este estímulo fiscal?

Consiste en permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura mencionada hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado por este concepto; es decir, el 50% del pago de los peajes (casetas) por el uso de las carreteras de cuota.

Se hace hincapié en que ya de por sí el pago de las casetas de cobro son deducibles para determinar el resultado fiscal (cumpliendo los requisitos); e independientemente de esto, el 50% de ese gasto es un beneficio tributario adicional.

¹²¹ Ibídem, Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2020, Art. 16, inciso A, frac.

¹²² Ibídem, Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, Regla 9.8

¿Cómo se determina el monto del estímulo?

Para la determinación del monto del acreditamiento, se aplicará al importe pagado por concepto del uso de la infraestructura carretera de cuota, sin incluir el IVA, el factor de 0.5 para toda la Red Nacional de Autopistas de Cuota.¹²³

¿Contra qué se puede acreditar el monto de este estímulo?

El acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se realicen los gastos a que se refiere la presente fracción, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria; en caso de no hacerlo, perderá el derecho a realizarlo con posterioridad.

¿Requisitos para que proceda el acreditamiento?

El estímulo será aplicable únicamente cuando se cumplan con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

¿En qué caso no aplica el estímulo?

El estímulo no podrá ser aplicable por las personas morales que se consideran partes relacionadas.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la

¹²³ Ídem, Regla 9.9, Frac. IV

otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.¹²⁴

¿Se considera ingreso acumulable el monto de este estímulo?

Los contribuyentes considerarán como ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta el estímulo en el momento en que efectivamente lo acrediten; por lo que en este caso no hay duda de que este estímulo es acumulable, porque la propia ley así lo establece.

Obligaciones para los contribuyentes que apliquen este estímulo

Los beneficiarios del estímulo fiscal quedarán obligados a proporcionar la información que les requieran las autoridades fiscales dentro del plazo que para tal efecto señalen.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento, deberán observar lo siguiente:

I. Presentar durante el mes de marzo del siguiente año, mediante buzón tributario, aviso en el que se señale que es sujeto del estímulo fiscal establecido en el precepto citado.

En el aviso, se deberá incluir el inventario de los vehículos que se hayan utilizado durante el año inmediato anterior, en la Red Nacional de Autopistas de Cuota, desglosado de la siguiente manera:

¹²⁴ Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 179, quinto párrafo

a) Denominación del equipo, incluyendo el nombre técnico y comercial, así como la capacidad de carga o de pasajeros, según sea el caso.

b) Modelo de la unidad.

c) Número de control de inventario o, en su defecto, el número de serie y los datos de la placa vehicular.

d) Fecha de incorporación o de baja del inventario, para el caso de las modificaciones realizadas durante el año que se informa.

II. Llevar una bitácora de viaje de origen y destino, así como la ruta de que se trate, que coincida con el estado de cuenta de la tarjeta de identificación automática vehicular o de un sistema electrónico de pago. Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos podrá proporcionar el servicio de expedición de reportes que contenga la información requerida.

III. Efectuar los pagos de autopistas mediante la tarjeta de identificación automática vehicular o de cualquier otro sistema electrónico de pago con que cuente la autopista y conservar los estados de cuenta de dicha tarjeta o sistema.¹²⁵

Consideraciones adicionales

Los estímulos establecidos al consumo y adquisición de diesel y al uso de las autopistas de cuota podrán ser acumulables entre sí, pero no con los demás estímulos establecidos en la ley.

El estímulo fiscal otorgado está condicionado a que los beneficiarios de los mismos cumplan con los requisitos que para cada uno de ellos se establece en la ley.

¹²⁵ Ibídem, Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, Regla 9.9

Este estímulo fiscal es igual de importante que el estímulo anterior, aún y cuando para este año 2020, le impusieron un límite de ingresos de 300 millones de pesos; límite que en años anteriores no existía, pero aun así sigue siendo un gran beneficio para la industria del autotransporte de pasajeros, ya que un gran porcentaje de transportistas; sobre todo los que prestan el servicio de autotransporte de pasajeros en rutas largas, utilizan la red de autopistas de cuota en gran parte del país.

3.2 Los establecidos en la Resolución de Facilidades Administrativas para el sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo para el ejercicio 2020

En la Ley del Impuesto Sobre La Renta de 1989, se da origen las Facilidades Administrativas, propiamente en su artículo 85, segundo párrafo, que a la letra dice: “El Servicio de administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, deberá otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales para cada uno de los sectores de contribuyentes a que se refiere este Capítulo.”

Por lo que desde entonces el Sistema de Administración Tributaria (SAT) publica en el Diario Oficial de la Federación la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para cada año en que se publican, siendo a partir del año 2003 que las publica de forma concreta para cuatro sectores en específico, y lo hace en cuatro títulos denominados:

- Título 1. Sector Primario.
- Título 2. Sector Autotransporte Terrestre de Carga Federal.
- Título 3. Sector Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo.
- Título 4. Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

En dicha resolución se establecen una serie de facilidades administrativas aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros; propiamente en el título 3, que mediante una correcta interpretación y aplicación, pueden derivar en un beneficio fiscal importante, por lo que es necesario analizar y estudiar cada una de las reglas para aprovechar el beneficio fiscal que pudieran tener implícito.

3.2.1 Regla 3.1 “comprobación de erogaciones”

El régimen de los coordinados establece a los autotransportistas de pasajeros varias opciones para cumplir con sus obligaciones fiscales, pudiendo las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente al autotransporte de pasajeros, tributar individualmente o a través de los coordinados de los que sean integrantes.

En el caso de que las personas físicas o morales que sean integrantes de uno o varios coordinados opten por pagar sus impuestos individualmente, deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes la información necesaria para calcular y enterar el impuesto¹²⁶, debiendo calcular la utilidad gravable y aplicarle la tasa o la tarifa según corresponda. Para determinar la utilidad gravable a los ingresos acumulables se le disminuirá las deducciones autorizadas¹²⁷, Las deducciones autorizadas deben de cumplir los requisitos del artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta¹²⁸; es decir, deben de estar amparadas en un comprobante fiscal por internet (CFDI), el cual debe cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación; siendo uno de ellos, el que deba de contener la clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida¹²⁹.

Hasta aquí la Legislación fiscal nos establece que una erogación será deducible solo si el comprobante fiscal que la ampare contenga el RFC del Contribuyente al

¹²⁶ Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 73

¹²⁷ Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 109

¹²⁸ Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 105, último párrafo

¹²⁹ Ibídem, Código Fiscal de Federación, Art. 29-A, Frac. IV

que le fue expedido; es decir de quien pretenda deducirlo, en caso contrario si el CFDI no está a nombre de quien lo pretenda deducir, éste no será deducible, por consiguiente se incrementa la base fiscal, y por ende la determinación de un impuesto es mayor.

Aquí es donde la regla 3.1 establece un beneficio fiscal más para los autotransportistas de pasaje, ya que esta regla establece que podrán considerar deducibles las erogaciones realizadas en el ejercicio fiscal, que correspondan al vehículo o vehículos que administren, incluso cuando el comprobante fiscal de los mismos se encuentre a nombre del coordinado;¹³⁰ es decir, que los autotransportistas de pasajeros que sean integrantes de un coordinado, podrán hacer deducibles sus erogaciones aún y cuando el CFDI, no esté a su nombre, pudiendo estar a nombre del coordinado.

3.2.2 Regla 3.2 “retención del ISR a operadores, cobradores, mecánicos y maestros”

Esta regla más que ser un beneficio fiscal para el autotransportista de pasajeros, es más bien un beneficio fiscal para los trabajadores de estos, siempre que sean operadores, cobradores, mecánicos y maestros, ya que en ella se establece la opción para que los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 7.5 por ciento por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos efectivamente realizados a operadores, cobradores, mecánicos y maestros, tomando como referencia el salario base de cotización que sirva para el

¹³⁰ Ibídem, Resolución de Facilidades Administrativas para 2020, regla 3.1, último párrafo

cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores al IMSS, conforme a la normatividad aplicable¹³¹.

Esto quiere decir que los autotransportistas de pasajeros, podrán retener y enterar el impuesto correspondiente de los pagos realizados a sus trabajadores que sean operadores, cobradores mecánicos y maestros, aplicando la tasa del 7.5%, respecto del Salario Base de Cotización (desintegrado) ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

La aplicación de esta regla puede tener dos efectos en estos trabajadores dependiendo si su salario es menor o mayor a 2 salarios mínimos: a).- Si el salario es menor a 2 salarios mínimos, el ISR retenido será mayor al que se le debiera retener conforme al procedimiento normal¹³², resultándole un ISR a favor en la declaración anual, debiendo presentarla para obtener su devolución; b).- Si el salario es mayor a 2 salarios mininos, el ISR retenido será menor al que se le debiera retener conforme al procedimiento normal, resultándole un ISR a cargo en la declaración anual, en caso de estar obligado a presentarla.

Requisitos para la aplicación de esta regla:

- ✓ Elaborar y entregar en la ADSC¹³³ más cercana a su domicilio fiscal a más tardar el 15 de febrero de 2021, una relación individualizada de dicho personal que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, en los términos en que se elabora para los efectos de las aportaciones que realicen al IMSS
- ✓ Emitir el CFDI y su complemento por concepto de nómina correspondiente.

¹³¹ Ibídem, Resolución de Facilidades Administrativas para 2020, regla 3.2

¹³² Ibídem, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Art. 96

¹³³ Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente.

Excepciones a la regla:

- ✓ Tratándose de pagos realizados a los trabajadores distintos de los señalados en esta regla, se estará a lo dispuesto en la Ley del ISR.
- ✓ Lo dispuesto en esta regla será aplicable a las personas físicas, morales o coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada en los términos de la Ley del ISR.

3.2.3 Regla 3.3 “facilidades de comprobación”

Esta regla sí es un beneficio fiscal más que tienen los autotransportistas de pasajeros, ya que establece que los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, podrán deducir hasta el equivalente a un 8 por ciento de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales¹³⁴; es decir que podrán hacer deducibles los gastos no deducibles, con lo cual podrán reducir la base fiscal y por ende disminuir el pago del impuesto.

Requisitos para la aplicación de esta regla:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate.
- II. Que la erogación por la cual se aplicó dicha facilidad se encuentre registrada en su contabilidad.

¹³⁴ Ibídem, Resolución de Facilidades Administrativas para 2020, regla 3.3

III. Se efectúe el pago por concepto del ISR anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa del 16 por ciento. El impuesto anual pagado se considerará como definitivo y no será acreditable ni deducible. En el caso de los coordinados o personas morales que tributen por cuenta de sus integrantes, efectuarán por cuenta de los mismos el entero de dicho impuesto.

IV. Los contribuyentes que opten por esta deducción deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a que se refiere la fracción anterior, los que se determinarán considerando la deducción realizada en el periodo de pago acumulado del ejercicio fiscal de que se trate aplicando la tasa del 16 por ciento, pudiendo acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio fiscal realizados con anterioridad por el mismo concepto. Estos pagos provisionales se enterarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél por el que se efectúe la deducción, o aquél que corresponda de conformidad con el artículo 5.1 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

Consideraciones adicionales:

- El monto de la deducción que se determine conforme a la presente regla, en el ejercicio de que se trate, se deberá disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio, y hasta por el monto de la utilidad fiscal; es decir que el beneficio fiscal de hacer deducible los gastos no deducibles hasta el 8% de los ingresos, esta topado al monto de la utilidad fiscal en el ejercicio.
- Por lo tanto si en el ejercicio no hay utilidad, o hay pérdida fiscal, no habrá monto al cual se le pueda disminuir el beneficio fiscal, por lo cual en este caso no aplica este beneficio fiscal.

Restricciones a la regla

- Los gastos no deducibles que se pueden hacer deducibles no podrá incluir los gastos que realicen los contribuyentes por concepto de adquisición de combustibles para realizar su actividad.

Este beneficio fiscal, aunque tiene un costo del 16%, sigue siendo muy importante, ya que dependiendo del monto de los ingresos, las deducciones autorizadas y el monto de los gastos no deducibles, los autotransportistas de pasajeros pueden llegar a tener un ahorro en el pago de impuestos hasta del 47%.

3.2.4 Regla 3.4 “concepto de coordinado”

Esta regla tampoco es un beneficio fiscal para los autotransportistas de pasajeros, sino que es una apertura al régimen de coordinados a otras personas morales que agrupa y se integra con otras personas físicas y personas morales similares y complementarias, constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común de autotransporte. Estos elementos integran una unidad económica con intereses comunes y participan en forma conjunta y en diversas proporciones no identificables, con los propósitos siguientes:

I. Coordinar y convenir los servicios que se presten en forma conjunta, incluyendo las empresas que presten servicios o posean inmuebles, dedicados a la actividad del autotransporte terrestre de pasaje y turismo. Tratándose de centrales camioneras o terminales de autobuses que no sean integrantes de algún coordinado, podrán tributar en el Título II, Capítulo VII de la Ley del ISR, siempre que se encuentren integradas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre de pasaje y turismo y presten sus servicios preponderantemente a empresas de autotransporte terrestre de pasaje y turismo y que dichas centrales camioneras o terminales de autobuses no apliquen las facilidades contenidas en las reglas 3.2, 3.3 y 3.12 de la presente Resolución.

II. Administrar los fondos que les fueron autorizados en los términos de la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

III. Cumplir con las obligaciones en materia fiscal por cuenta de cada uno de sus integrantes en forma global.

IV. Contar con un manual de políticas para la aplicación de los gastos comunes y su prorrateo a cada uno de sus integrantes, el cual deberán tener a disposición de las autoridades fiscales cuando se lo soliciten.¹³⁵

Lo anterior en virtud de que la propia Ley del ISR en su artículo 72 establece la definición de lo que se considera un coordinado:

“Se consideran coordinados, a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.”

Y esta regla, lo que pretende es que otras personas morales con actividades similares y complementarias también puedan ser consideradas como coordinados, y por lo tanto tributar en el régimen de coordinados.

3.2.5 Regla 3.5 “responsabilidad solidaria de los coordinados”

Esta regla tampoco representa un beneficio fiscal a los autotransportistas de pasajeros, pero sí establece para el coordinado al que pertenezcan una responsabilidad solidaria únicamente por los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la liquidación emitida al integrante de que se trate, debiendo entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los

¹³⁵ Ídem, regla 3.4

ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual.¹³⁶

3.2.6 Regla 3.6 “servicios de paquetería”

Esta regla tampoco representa un beneficio fiscal, ya que solo es una facilidad administrativa para los efectos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, y propiamente para los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, que presten el servicio de paquetería, ya que podrán abstenerse de acompañar a las mercancías en transporte, el pedimento de importación, la nota de remisión o de envío, siempre que se cumpla con la obligación de acompañar la guía de envío respectiva.¹³⁷

3.2.7 Regla 3.7 “guías de envío sin orden cronológico”

De igual manera esta regla, es solo una facilidad administrativa ya que los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, podrán utilizar una numeración consecutiva en las guías de envío que expidan sus áreas de envío simultáneamente en todas sus sucursales, sin que tengan la obligación de que la numeración sea utilizada en estricto orden cronológico, siempre y cuando se lleve un control por fecha de entrega y número de las guías de envío entregadas a cada una de las sucursales, que permita

¹³⁶ Ídem, regla 3.5

¹³⁷ Ídem, regla 3.6

determinar el ingreso de cada una de ellas, así como la numeración de las guías de envío pendientes de utilizar.

Asimismo, en las guías de envío que sean expedidas por sus sucursales podrán abstenerse de utilizar series por cada sucursal, así como de anotar el domicilio del establecimiento que la expide, debiendo anotar, en este último caso, el domicilio fiscal de la casa matriz.¹³⁸

3.2.8 Regla 3.8 “domicilio fiscal consignado en los comprobantes o boletos”

Esta regla también es solo una regla administrativa, ya que para efectos de lo dispuesto en el artículo 29-A, fracción I del Código, los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, podrán anotar en los CFDI o en los boletos que expidan como domicilio fiscal el que corresponda a la casa matriz, en lugar de señalar el domicilio fiscal del local o establecimiento en donde se expiden dichos comprobantes.¹³⁹

3.2.9 Regla 3.9 “enajenación de acciones emitidas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo”

Esta regla sí es un beneficio fiscal importante para los autotransportistas de pasajeros, ya que en el caso de enajenación de acciones emitidas específicamente por personas morales dedicadas exclusivamente a la actividad de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII de la Ley del ISR, que sean enajenadas por personas

¹³⁸ Ídem, regla 3.7

¹³⁹ Ídem, regla 3.8

dedicadas a la actividad de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, se releva al adquirente de las mismas de la obligación de efectuar la retención del 20 por ciento a que se refiere el artículo 126, cuarto párrafo de la Ley del ISR, siempre que el enajenante de las acciones acumule a sus ingresos propios de la actividad de autotransporte terrestre de pasaje y turismo, la utilidad que se determine por dicha enajenación en los términos de los artículos 22, 23, 72, cuarto párrafo y 126 de la citada ley.¹⁴⁰

Esto en virtud de que el autotransportista que posea acciones de alguna persona moral dedicada exclusivamente al autotransporte de pasajeros, y que tenga la necesidad de venderlas, en primer lugar ya no le retendrán el 20 de ISR, correspondiente a la enajenación de dichas acciones, y en segundo lugar, el ISR que le genere la acumulación de los ingresos por la venta de las acciones, podrá ser pagado con cualquiera de los estímulos fiscales del diesel o casetas comentados anteriormente.

Requisitos.

El integrante del coordinado que enajene las acciones o, en su caso, el coordinado a través del cual éste cumpla con sus obligaciones fiscales, deberá presentar un dictamen de enajenación de acciones emitido por contador público inscrito, conforme a lo establecido en la regla 2.13.1 de la RMF.

3.2.10 Regla 3.10 “adquisición de diesel, biodiesel y sus mezclas”

Esta regla es de suma importancia para las empresas autotransportistas de pasajeros que tienen sus estaciones de servicios, las cuales son consideradas como estaciones de servicio de autoconsumo dentro de las mismas centrales de

¹⁴⁰ Ídem, regla 3.9

autobuses, y como se comentó en la 3.4, las centrales de autobuses son considerados prestadores de servicios complementarios del autotransporte, por lo tanto pueden vender diesel a los autotransportistas que sean parte del coordinado; es decir, un autotransportista puede adquirir diesel tanto a un distribuidor autorizado como a una estación de servicio de autoconsumo, sin perder el derecho de acreditamiento del estímulo del IEPS o “estímulo al diesel” como normalmente le conocen los autotransportistas.

Esto en razón de que esta regla establece precisamente que para los efectos de lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción IV de la LIF, se considera que los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo podrán aplicar el estímulo fiscal a que se refiere dicha fracción cuando el diesel o biodiesel y sus mezclas, sean adquiridos en las estaciones de servicio de autoconsumo de los citados contribuyentes.¹⁴¹

3.2.11 Regla 3.11 “aviso de opción para tributar a través de un coordinado”

Esta regla no es un estímulo fiscal, ni una facilidad administrativa, sino que es para precisar que los autotransportistas de pasajeros, además del aviso de opción de tributar por conducto de uno o varios coordinados, que se debe presentar a las autoridades fiscales y a los coordinados de los que sean integrantes, también deberán presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones ante las autoridades fiscales e informar por escrito al coordinado del que sean integrantes, que presentaron dicho aviso de actualización ante el RFC, a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la entrada en vigor de la presente Resolución, en los términos de lo establecido en el artículo 30, fracción V del Reglamento del Código y en la ficha de trámite 71/CFF "Aviso de actualización

¹⁴¹ Ídem, regla 3.10

de actividades económicas y obligaciones", contenida en el Anexo 1-A de la RMF.¹⁴²

Excepción.

Los contribuyentes que por ejercicios anteriores hubieran presentado su aviso de opción para tributar a través de un coordinado y de actualización de actividades económicas y obligaciones, a que se refiere esta regla, no deberán presentar el aviso correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida o no se modifiquen sus actividades.

3.2.12 Regla 3.12 “adquisición de combustibles”

Esta regla sí es un beneficio fiscal para los autotransportistas de pasajeros, ya que permite hacer deducibles erogaciones por conceptos de combustibles (diesel) que no son deducibles por no cumplir los requisitos de pago establecidos en el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR.

Lo anterior en virtud de que esta regla establece que los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27, fracción III de la Ley del ISR, cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo de la cuenta del

¹⁴² Ídem, regla 3.11

contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos autorizados por el SAT.¹⁴³

Límite a la regla.

Que éstos no excedan del 15 por ciento del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.

Recordemos que la regla 3.3, limita para ese beneficio las erogaciones no deducibles por concepto de combustibles, esto es en razón de que esos gastos no deducibles tienen su tratamiento especial en esta regla, con el límite establecido, pero sin causar el 16% del ISR que causa la regla 3.3.

3.2.13 Regla 3.13 “Impuesto al Valor Agregado”

Esta regla tampoco es un beneficio fiscal para los autotransportistas de pasajeros, ni es tampoco una facilidad administrativa, si no que más bien establece una serie de obligaciones que deben cumplir los coordinados que tributen por cuenta de sus integrantes en materia de IVA.

En esta regla se establece que para los efectos del artículo 72 de la Ley del ISR, los coordinados que cumplan con sus obligaciones en los términos del Título II, Capítulo VII de la citada ley, podrán cumplir con las obligaciones fiscales en materia del IVA por cuenta de cada uno de sus integrantes, aplicando al efecto lo dispuesto en la Ley del IVA.¹⁴⁴

¹⁴³ Ídem, regla 3.12

¹⁴⁴ Ídem, regla 3.13

Obligaciones para los Coordinados.

- Los coordinados deberán emitir la liquidación a sus integrantes a través de un CFDI de retenciones e información de pagos, con los siguientes requisitos:
 - I. Denominación o razón social, domicilio fiscal y clave en el RFC, de la persona moral, así como el número de folio consecutivo.
 - II. Lugar y fecha de expedición.
 - III. Nombre del integrante al que se le expida, su clave en el RFC o, en su caso, la CURP, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el documento.
 - IV. Descripción global de los conceptos de los ingresos, deducciones y, en su caso, de los impuestos y retenciones, que le correspondan al integrante de que se trate.
- Los coordinados deberán expedir el CFDI de retenciones e información de pagos, al cual se le deberá incorporar el "Complemento de Liquidación", que al efecto publique el SAT en su Portal.
- En dicho CFDI además, deberá asentar la información correspondiente al valor de las actividades, el IVA que se traslada, el que les hayan trasladado, así como, en su caso, el pagado en la importación.

Es importante señalar que a la fecha del presente trabajo de investigación, el SAT aún no publicaba en su portal el complemento de CFDI correspondiente que sirva al efecto, por lo que de acuerdo a la regla 3.7.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, los contribuyentes deberán emitir las liquidaciones conforme lo venían realizando en 2016.

- Los coordinados dedicados al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que cumplan con las obligaciones fiscales por cuenta de sus

integrantes, presentarán las declaraciones correspondientes al IVA en forma global por sus operaciones y las de sus integrantes, por las actividades empresariales que se realicen a través del coordinado.

Obligaciones para los Integrantes.

- Manifestarán al RFC en su inscripción o aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones, según se trate, que realizarán sus actividades "Como integrantes de un Coordinado que pagará sus impuestos"
- Informarán por escrito al coordinado del que sean integrantes que ejercerán dicha opción, indicando en el mismo, el folio y la fecha del trámite presentado ante la autoridad fiscal.

Para los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, los contribuyentes que se encuentren inscritos en el RFC a la fecha de entrada en vigor de la presente regla, tendrán hasta treinta días siguientes a dicha fecha para presentar su aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones, en los términos de lo establecido en el artículo 30, fracción V del Reglamento del Código y en la ficha de trámite 71/CFF "Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones", contenida en el Anexo 1-A de la RMF e informar al coordinado del que sean integrantes que ejercen dicha opción.

3.2.14 Regla 3.14 “información con proveedores del IVA”

Esta regla tampoco es un estímulo fiscal, ni una facilidad administrativa, ya que solo hace la precisión de que los coordinados, tienen la obligación de presentar la DIOT, por sus actividades propias y por la de sus integrantes, cuando estos hayan optado por tributar a través de ellos.

Esto en virtud de que la regla establece que para los efectos de la obligación a que se refiere el artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA, tratándose de coordinados de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo que cumplan con las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes presentarán la información en forma global por sus operaciones y las de sus integrantes, por las actividades empresariales que se realicen a través del coordinado.¹⁴⁵

3.2.15 Regla 3.15 “acreditamiento de estímulos fiscales”

Esta regla sí representa un estímulo fiscal importante para los autotransportistas de pasajeros, ya que les otorga un campo de aplicación más amplio a los estímulos fiscales del diesel y de las casetas establecidos en la Ley de Ingresos.

Al respecto esta regla señala lo siguiente:

Estímulo del Diesel.

Los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados, dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I, de la Ley del ISR, según sea el caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción IV, tercer párrafo de la LIF, podrán efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere dicha disposición contra el ISR propio causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se importe o adquiera el combustible, incluyendo el correspondiente a la deducción del 8 por ciento a que se refiere la regla 3.3. de la

¹⁴⁵ Ídem, regla 3.14

presente Resolución, o contra las retenciones del ISR efectuadas a terceros en el mismo ejercicio.¹⁴⁶

Por lo que aunque la Ley de Ingresos establezca que los autotransportistas de pasajeros solo podrán efectuar el acreditamiento del estímulo del Diesel únicamente contra el Impuesto Sobre la Renta propio causado en el ejercicio, esta regla les da el derecho de aplicarlo también contra:

- ✓ El ISR correspondiente a la deducción del 8 por ciento a que se refiere la regla 3.3. de la presente Resolución,
- ✓ Y contra las retenciones del ISR efectuadas a terceros en el mismo ejercicio.

Estímulo de las casetas.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que obtengan en el ejercicio fiscal ingresos totales anuales para efectos del ISR menores a 300 millones de pesos, conforme a lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción V, tercer párrafo de la LIF, podrán efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere dicha disposición contra el ISR propio causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se realicen los gastos por el uso de la infraestructura carretera de cuota, incluyendo el correspondiente a la deducción del 8 por ciento a que se refiere la regla 3.3 de la presente Resolución.¹⁴⁷

De igual manera, respecto del estímulo de las casetas, la Ley de Ingresos establece que únicamente podrá efectuarse contra el Impuesto Sobre la Renta causado en el ejercicio que tenga el contribuyente; sin embargo, esta regla establece el derecho de aplicarlo contra:

¹⁴⁶ Ídem, regla 3.15

¹⁴⁷ Ídem.

- ✓ El ISR correspondiente a la deducción del 8 por ciento a que se refiere la regla 3.3. de la presente Resolución.

Nótese que este estímulo no se puede acreditar contra las retenciones del ISR efectuadas a terceros en el mismo ejercicio.

Acreditamiento contra los pagos provisionales.

Esta es una regla muy importante ya que permite el acreditamiento; tanto del estímulo al diesel como del estímulo de las casetas, contra los pagos provisionales, ya que como se ha comentado, la Ley de Ingresos establece que solo puede acreditarse contra el impuesto del ejercicio, lo que en caso de no considerar esta regla estaríamos ante la situación de que los pagos provisionales se tendrían que hacer sin considerar el acreditamiento de ningún estímulo fiscal, ya que estos se tendrían que aplicar en la declaración anual, lo que implicaría una afectación del flujo de efectivo de los autotransportistas de pasajeros durante el año, considerando también que en la declaración anual se generaría un saldo a favor al aplicar dichos estímulos.

En ella se establece que los contribuyentes a que se refiere esta regla también podrán optar por aplicar el acreditamiento de los estímulos mencionados contra los pagos provisionales del ISR del ejercicio, calculados conforme a lo dispuesto por la Ley de la materia, siempre que los pagos provisionales que acrediten en la declaración del ejercicio no consideren los montos de los estímulos fiscales mencionados que hayan acreditado en dichos pagos provisionales.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Ídem

Se deben de considerar ingresos acumulables los estímulos del Diesel y de las Casetas.

Esta regla es la única que es controversial, ya que en vez de otorgar un estímulo fiscal o una facilidad administrativa, genera un carga a los particulares, consistente en establecer como ingreso acumulable el estímulo al diesel, aun y cuando la Ley de Ingresos no lo establece, como sí lo establece para el estímulo a las casetas.

La regla establece que los contribuyentes considerarán como ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta los estímulos a que hace referencia la presente regla en el momento en que efectivamente lo acrediten.¹⁴⁹

Los estímulos a que hace referencia la regla, son precisamente los del diesel y las casetas.

Si consideramos que las reglas de carácter general no deben generar cargas a los particulares, solo derechos, esta regla no debería de ser observada por los autotransportistas de pasajeros, en lo que respecta al estímulo del diesel, porque en lo que respecta al estímulo de las casetas sí se debe de considerar como ingreso acumulable, ya que así lo establece la Ley de Ingresos.

Este tema ya fue comentado en el capítulo 3.1.1, del presente trabajo de investigación.

Reglas para el estímulo de las casetas.

En virtud de que este estímulo a las casetas está topado a la cantidad de 300 millones de pesos de ingresos en el ejercicio, en esta regla solo se hacen precisiones respecto a dicha limitante de ingresos.

¹⁴⁹ Ídem

Por lo que en primer lugar establece que cuando los ingresos totales anuales obtenidos por los contribuyentes a que se refiere el segundo párrafo de la presente regla excedan en cualquier momento en el año de tributación de la cantidad de 300 millones de pesos, a partir del siguiente pago provisional a aquél en que se excedió el monto citado, dejarán de aplicar el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción V, primer párrafo de la LIF, en contra de los pagos provisionales del ISR del ejercicio.¹⁵⁰

Por lo que los autotransportistas de pasajeros mientras no rebasen el límite de ingresos de 300 millones de pesos, podrán aplicar contra los pagos provisionales el estímulo a las casetas, pero a partir del siguiente mes a aquel en que lo rebasen dejarán de aplicar el estímulo fiscal en el pago provisional que corresponda.

En segundo lugar establece que para determinar el monto de 300 millones de pesos de ingresos totales anuales a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, no se considerarán los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.¹⁵¹

Y en tercer lugar establece que los contribuyentes que inicien actividades podrán aplicar contra los pagos provisionales el estímulo a las casetas, cuando estimen que sus ingresos totales anuales del ejercicio no excederán de los 300 millones de pesos. Cuando en el ejercicio inicial realicen operaciones por un período menor a doce meses, para determinar el monto citado, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el período y el resultado se multiplicará por 365 días. Si la cantidad obtenida excede del monto referido no se podrá optar por aplicar el estímulo contra los pagos provisionales, sino hasta la declaración anual.

¹⁵⁰ Ídem

¹⁵¹ Ídem

3.3 Propuesta

Una vez analizados cada uno de los beneficios tributarios aplicables específicamente a la industria del autotransporte de pasajeros establecidos en las diferentes normatividades fiscales, los cuales son la parte fundamental de la presente investigación, pasaremos a exponer la propuesta de investigación.

Si un contribuyente autotransportista, su contador o su asesor fiscal desconocen los beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, o si han oído hablar de los estímulos fiscales al transporte tanto del diesel como de las casetas, pero desconocen su determinación, su acreditamiento, o sus requisitos formales para tener el derecho a ellos, lo más seguro es que estén pagando más impuestos de los que deberían, puesto que están desaprovechando el paraíso fiscal en el que se encuentra esta industria.

Como ya se analizó en el presente capítulo, la industria del autotransporte de pasajeros goza de una serie de estímulos fiscales que específicamente le son aplicables, además de los establecidos en la Ley del ISR que le son aplicables a todos los contribuyentes en general; por lo que este sector, junto con el sector primario, son los consentidos del fisco.

De tal manera que la propuesta de investigación es precisamente que los contribuyentes autotransportistas de pasajeros, sus contadores, y sus asesores fiscales conozcan todos y cada uno de los beneficios tributarios aplicables a dicho sector, ya que con la correcta determinación y aplicación de los mismos y cumpliendo con los requisitos formales para ello, obtienen un resultado equiparable al que se obtiene al implementar una buena planeación fiscal, consistente en la eliminación, disminución o diferimiento de la carga fiscal del contribuyente; esto sin necesidad de recurrir a prácticas que pudieran considerarse delictivas como la simulación fiscal, o la defraudación fiscal, que en la actualidad ponen en riesgo la libertad y los bienes patrimoniales del contribuyente.

Estos estímulos son de vigencia anual, por lo que también es necesaria una actualización constante ya que cada año puede haber modificaciones importantes a los mismos, como las ha habido en este año 2020 respecto de años anteriores, dichas modificaciones pueden ser desde el cálculo, aplicación, limitación, disminución o simplemente eliminación de los mismos.

Sirva pues el presente trabajo de investigación como una herramienta al alcance de todos los interesados en tener el conocimiento y herramientas necesarias para aplicar estos beneficios tributarios, con lo cual obtendrán un beneficio directo consistente en un ahorro el pago de impuestos, mejorando el flujo de efectivo y por consiguiente una mayor rentabilidad en la industria del autotransporte de pasajeros.

CONCLUSIONES

Respecto del capítulo uno se concluye que la metodología de la investigación fue fundamental para el desarrollo del presente trabajo de investigación, ya que fue elaborado con apego a dicha metodología que establece la doctrina al respecto.

En relación al capítulo dos se concluye lo importante que es tener el conocimiento pleno de la fundamentación jurídica de todo lo relacionado con la actividad del autotransporte de pasajeros, tanto de las leyes que regulan el sector económico, como las leyes fiscales, laborales, de seguridad social, las mercantiles, las de sociedades, las del derecho federal común, entre otras; esto con el fin de cumplir correctamente con todas sus obligaciones respectivas, pero también con el fin de conocer sus derechos y beneficios que les son aplicables.

Cada una de las leyes en comento aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros; en el ámbito de su competencia, establecen las formas y procedimientos para su correcto cumplimiento por lo que como ya se comentó es indispensable el conocimiento de cada una de ellas, así como también de las

leyes y disposiciones que establezcan los estímulos fiscales que les sean aplicables a fin de aprovecharlos al máximo.

Importantísimo también el tema de la jerarquización de las leyes, ya que no todas las obligaciones y derechos se encuentran establecidos en las leyes; también se pueden encontrar en los tratados internacionales, reglamentos, reglas de carácter general o en las propias circulares que emiten las autoridades.

En concordancia con el capítulo tres se concluye que los beneficios tributarios; también conocidos como beneficios o estímulos fiscales, que les aplican de forma específica a la industria del autotransporte de pasajeros, y que fueron analizados en este capítulo, son de notable importancia porque todos y cada uno de ellos directa o indirectamente logran disminuir la carga tributaria, tan solo cumpliendo con los requisitos de fondo y de forma que cada uno de ellos establece, por lo que todos estos beneficios tributarios en su conjunto logran que este sector económico se encuentre en un verdadero paraíso fiscal en nuestro país.

Cabe hacer notar que no todos los sectores económicos tienen estos beneficios tributarios, solamente el sector primario y el sector autotransporte de carga y de pasajeros, por lo que sería una verdadera aberración que otros sectores quisieran tener estos beneficios fiscales, y que quien los tiene no los aplique por el desconocimiento de los mismos.

Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada “La industria del autotransporte de pasajeros y sus beneficios tributarios” procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

PRIMERA.- ¿Qué beneficios tributarios tiene la industria del autotransporte de pasajeros?

La industria del autotransporte de pasajeros tiene los siguientes beneficios tributarios:

- Los establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2020.
 - ✓ A la adquisición y consumo de diesel.
 - ✓ A la utilización de autopistas de cuota.
- Los establecidos en la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2020.
 - ✓ Regla 3.1 Comprobación de erogaciones.
 - ✓ Regla 3.3 Facilidades de comprobación.
 - ✓ Regla 3.9 Enajenación de acciones emitidas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.
 - ✓ Regla 3.10 Adquisición de diesel.
 - ✓ Regla 3.12 Adquisición de combustibles.
 - ✓ Regla 3.15 Acreditamiento de estímulos fiscales.

SEGUNDA.- ¿Les genera un ahorro económico la aplicación de los beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector?

Sin duda que la respuesta es sí, ya que como se comentó en el desarrollo del capítulo tres, la aplicación todos los estímulos o beneficios fiscales concluyen en un acreditamiento de impuestos, en una reducción de la base fiscal, o en un diferimiento del impuesto, lo cual trae como consecuencia una disminución de la carga fiscal y por consiguiente un ahorro económico.

TERCERA.- ¿Por qué y para qué el gobierno le otorga beneficios tributarios a los contribuyentes de este sector?

Porque para fiscalmente el gobierno consideró que para mejorar la competitividad a nivel nacional e internacional era necesario modernizar y conservar en buen estado el sistema de transporte en el país, y la única manera de lograr esto era otorgando estos beneficios tributarios a los autotransportistas con el objetivo de que tuvieran la capacidad económica para renovar sus flotas de autobuses y camiones, ya que en años anteriores la edad promedio de los autobuses con los que se prestaba el servicio de pasajeros oscilaba entre los 25 y 30 años.

CUARTA.- ¿Se justifican los beneficios tributarios para este sector?

Aunque los sectores económicos que no gozan de estos estímulos fiscales han cuestionado y criticado duramente las consideraciones fiscales que tiene la industria del autotransporte de pasajeros; al grado de manifestar públicamente que no se justifican, la respuesta en nuestro caso sería sí, ya que como se comentó anteriormente estos estímulos fiscales tienen un objetivo, no son nomas porque si, y consideramos que a la fecha se ha cumplido ese objetivo ya que el ahorro económico que se tiene en la carga tributaria es utilizado en la renovación del parque vehicular, ya que esta no para y es un ciclo constante.

En comparación con años anteriores, México ya tiene una mejor y moderna flota de autobuses prestando el servicio de pasajeros, siendo ahora la edad promedio de entre 8 y 10 años en lo general.

Por consiguiente, a continuación nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada; “Al conocer y aplicar correctamente los beneficios tributarios aplicables a la industria del autotransporte de pasajeros, los contribuyentes de este sector obtendrán un ahorro económico en el pago de sus impuestos”; misma que se prueba en virtud de que como ya se analizó en el presente trabajo de investigación todos los beneficios tributarios que les son aplicables, directa o indirectamente tienen como objetivo principal el ahorro económico en el pago de impuestos, siempre y cuando se apliquen de manera correcta y se cumplan con los requisitos de fondo y de forma establecidos para cada uno de los citados beneficios tributarios, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científicamente.

BIBLIOGRAFÍA

BETTINGER, Barrios Herbet, BETTINGER, García Cornejo Herbert, Estudio practico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación, vigésima primera edición, Isef, México, 2019.

CHAVEZ, Chávez, José Luis, La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes en México, Ediciones Michoacanas, México, 2010.

COMUNIC4T, Breve historia de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Taller de comunicación de la Secretaría de Educación, Capacitación y Formación Política Morena, México, 2019, disponible en: <https://comunic4t.org/2019/08/01/breve-historia-de-la-constitucion-politica-de-los-estados-unidos-mexicanos/>

CORONA, Funes José, 100 Beneficios fiscales 2017, CASA CREACIONES, México, 2017.

DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, Principios de derecho tributario 3a. Edición, Limusa, México, 2000.

DOMINGUEZ, Crespo, César Augusto, Derecho tributario, Tomo I: Teoría general y procedimientos, Dofiscal, México, 2017.

Elementos Constitucionales de Ignacio López Rayón, disponible en: https://constitucion1917.gob.mx/es/Constitucion1917/Elementos_Constitucionales_de_Ignacio_Lopez_Rayon

FERNANDEZ, Delgado Miguel Ángel, Los sentimientos de la Nación de José María Morelos, Instituto Nacional de estudios históricos de las revoluciones de México, Secretaria de Educación Publica, México, 2013

FLORES, Rodríguez Israel, El principio de legalidad tributaria en la jurisprudencia mexicana, Revista de la Judicatura Federal, México.

Guerrero, Salinas Enrique, Tesis: Fundamentos Generales de la evolución del pago de lo indebido, Universidad Panamericana, México, 1997.

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

Instituto de investigaciones jurídicas y Suprema Corte de Justicia de la Nación, Los principios tributarios constitucionales, México, 2012, UNAM.

JAUREGUI, Luis, La historia de los transportes en México primera parte, Instituto de investigaciones Dr. José María Luis Mora, México, 2016, Disponible en:https://www.researchgate.net/publication/307856670_LA_HISTORIA_DE_LOS_TRANSPORTES_EN_MEXICO_primera_parte

LARA, Dorantes Rafael, La recaudación tributaria en México, Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, A.C., México, 2009

LUNA, Guerra, Antonio, Estudio práctico del régimen fiscal del autotransporte federal y local, Isef, México, 2020.

MORENO, Maritza, Elementos Constitucionales de Ignacio López Rayón 1812, UNAM, México, 2017, disponible en: <http://museodelasconstituciones.unam.mx/nuevaweb/wp-content/uploads/2019/02/Elementos-constitucionales-de-Ignacio-Lo%CC%81pez-Ray%CC%81n-1812.pdf>

PEREZ, Chávez, Campero y Fol, Beneficios que se contienen en las disposiciones fiscales, Tax, México, 2019.

PEREZ, Robles Arturo, Bases constitucionales del derecho tributario mexicano artículo 31, fracción IV, Centros Culturales de México, A.C., Universidad Panamericana, México, 2017.

POBLANO, Reyes Luis Fernando, Material del curso: Tratamiento integral del autotransporte (ISR, Estímulos Fiscales, Facilidades administrativas, IMSS, INFONAVIT, e impuesto sobre nominas), Disponible en: [https://cdn2.hubspot.net/hubfs/4362409/MaterialesCursos/1090_11junio2018_TRA-TAMIENTO_INTEGRAL_DEL_TRANSPORTE_\(ISR,%20EST%C3%8DMULOS%20FISCALES\).pdf](https://cdn2.hubspot.net/hubfs/4362409/MaterialesCursos/1090_11junio2018_TRA-TAMIENTO_INTEGRAL_DEL_TRANSPORTE_(ISR,%20EST%C3%8DMULOS%20FISCALES).pdf)

PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber 2, La facultad del Estado para crear impuestos, México.

REYES, Jiménez, María de Lourdes y Nájera, Derecho fiscal apuntes, Tecnológico de Estudios Superiores del Oriente del Estado de México, Disponible en: <http://www.tesoem.edu.mx/alumnos/cuadernillos/2006.003.pdf>

ROMO, García Mag. Jaime, La defensa fiscal y sus principios básicos, Isef, México, 2017.

SANCHEZ, Vega Javier Alejandro, Principios de derecho fiscal, ISEF, México, 2018.

TORRE de la, Torres Rosa María, El pensamiento liberal de Ignacio López Rayón, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2013, Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3374/10.pdf>

TREJO, García Elma del Carmen, Los tratados internacionales como fuente del derecho nacional, Dirección general de bibliotecas SIID, México, 2006, disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/spe/SPE-ISS-01-06.pdf>

VAZQUEZ, Pérez Gabriel Coanacoac, Principios de la contribución y alcances del control de la convencionalidad en materia fiscal, México, Ensayo, https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf

VILLAVERDE, Crisantos Juvenal, Régimen Simplificado, UNAM, México, disponible en: http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/98/opt/reg_simplificado.pdf

YANOME, Yesaki Mauricio, El concepto de servicio público y su régimen jurídico en México, México, Biblioteca Jurídica de la UNAM, www.juridicas.unam.mx.

LEYES Y DECRETOS

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Constitución de Apatzingán 1814, México, 1814, Art. 41, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/const-apat.pdf

Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Última reforma: 9 de diciembre de 2019, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. Última reforma: 6 de marzo de 2020, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf

Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 1993, Última reforma: 25 de junio de 2018, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/27_250618.pdf

Ley de Ingresos de la Federación para 2020, publicada en el Diario Fiscal de la Federación el 28 de diciembre del 2019, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2020_251119.pdf

Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, Última reforma: 9 de diciembre de 2019, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, Última reforma: 9 de diciembre de 2019, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241219.pdf

Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, Última reforma: 9 de diciembre de 2019, disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf

Reglamento de Autotransportes y Servicios Auxiliares, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de noviembre de 1994, Última reforma: 28 de noviembre de 2000, disponible en: http://www.sct.gob.mx/fileadmin/_migrated/content_uploads/10_Reglamento_de_Autotransporte_Federal_y_Servicios_Aux.pdf

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril del 2014, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf

Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2020, publicada en el Diario Fiscal de la Federación el 18 de febrero del 2020, disponible en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5586697&fecha=18/02/2020

Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Fiscal de la Federación el 28 de diciembre del 2019, disponible en: <https://www.dof.gob.mx/20191228-2.pdf>

PÁGINAS DE INTERNET

Datos abiertos del SAT. Disponible en: <https://datos.gob.mx/busca/dataset/recaudacion-de-ingresos-tributarios-del-gobierno-federal>

Estadística Básica del Autotransporte federal, Disponible en: http://www.sct.gob.mx/fileadmin/DireccionesGrales/DGAF/EST_BASICA/EST_BASICA_2018/_Estad%C3%ADstica_B%C3%A1sica_del_Autotransporte_Federal_2018.pdf

OCDE, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

Semanario Judicial de la Federación, <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFHome/Index.html>

Diccionario de la Real Academia Española, <https://dle.rae.es>