



# Lo que todo contribuyente debe saber



Lo que **todo** contribuyente  
**debe** saber



# Índice

---

## 1. Ingresos del estado

I	Introducción .....	11
II	¿Por qué necesita ingresos el Estado? .....	12
III	¿De dónde vienen los ingresos del Estado utilizados para satisfacer necesidades colectivas? .....	14
IV	¿Cómo se llega de la obtención de ingresos a la satisfacción de las necesidades públicas? .....	18
V	Conclusión .....	20

## 2. La facultad del Estado para crear impuestos

I	Introducción .....	23
II	¿Quién tiene la facultad para crear impuestos? .....	24
III	Procedimiento para crear impuestos .....	26
IV	Límites a la facultad para crear impuestos .....	28
V	Creado el impuesto en ley... ¿Qué sigue? .....	30
VI	Conclusión .....	32

## 3. El sistema de impuestos en México

I	Introducción .....	37
II	El sistema de impuestos: Concepto y principios generales que lo rigen .....	38
III	Clasificación de los impuestos .....	42
IV	Estructura del sistema de impuestos en México y la coordinación fiscal .....	46
V	Conclusión .....	49

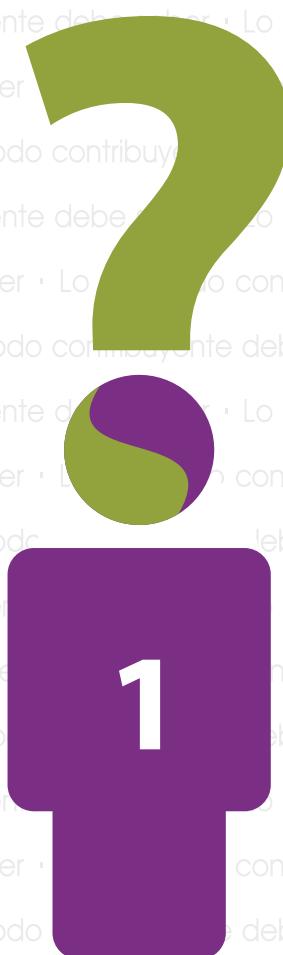
## 4. La relación del Estado con los pagadores de impuestos

I	Introducción .....	53
II	Relación entre el Estado y el contribuyente .....	54
III	Objeto de la obligación tributaria .....	57
IV	Sujetos de la relación jurídico-tributaria .....	60
V	Conclusión .....	62

<b>5. Los impuestos federales</b>	
I Introducción .....	65
II Elementos esenciales de los impuestos .....	66
III Impuesto sobre la Renta (ISR) .....	69
IV El Impuesto al Valor Agregado (IVA) .....	73
V Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) .....	75
VI Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) .....	80
VII Conclusiones .....	82
<b>6. La facultad del Estado para cobrar contribuciones</b>	
I Introducción .....	87
II Órganos y organismos con facultad recaudatoria .....	88
III La determinación de los impuestos .....	93
IV ¿Qué pasa cuando no se cumple la obligación fiscal? .....	96
V La facultad de sancionar a contribuyentes .....	99
VI Conclusiones .....	101
<b>7. Contribuyente, ¿conoces tus derechos y obligaciones?</b>	
I Introducción .....	105
II Derechos fundamentales del contribuyente .....	106
III Derechos de los contribuyentes (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente) .....	108
IV Obligaciones del contribuyente .....	116
V A modo de conclusión .....	121
<b>8. La defensa del contribuyente</b>	
I Introducción .....	125
II La defensa administrativa del contribuyente (recursos administrativos) .....	126
III La defensa jurisdiccional del contribuyente .....	132
IV La defensa no jurisdiccional del contribuyente .....	137
V Conclusión .....	141

<b>9. ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?</b>	
I Introducción .....	145
II Interpretación de normas jurídicas .....	146
III Métodos de interpretación .....	148
IV Interpretación de normas fiscales .....	151
V Conclusiones .....	155
<b>10. El pago del Impuesto sobre la Renta de los asalariados</b>	
I Introducción .....	159
II ¿Quiénes son considerados asalariados para efectos del ISR? .....	160
III El patrón en el pago de ISR de asalariados .....	162
IV Determinación de ISR por el trabajador y deducciones personales .....	165
V Conclusiones .....	168
<b>11. El pago del Impuesto sobre la Renta por actividades profesionales</b>	
I Introducción .....	171
II Ingresos por actividades profesionales .....	172
III Régimen de actividades profesionales: actividades .....	174
IV Deducciones autorizadas .....	176
V Cálculo de pagos profesionales y del ISR anual .....	179
VI Conclusión .....	180
<b>12. El pago del Impuesto sobre la Renta en el Régimen de Incorporación Fiscal</b>	
I Introducción .....	183
II ¿Quiénes pueden tributar en el RIF? .....	184
III Declaraciones de ISR en el RIF .....	186
IV Cálculo del ISR .....	188
V ¿Cuáles son las principales obligaciones de contribuyentes en el RIF? .....	190
VI Conclusiones .....	192





## Ingresos del Estado



## I. Introducción

---

Como parte de las acciones para la promoción de la Cultura Contributiva, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presenta la serie: *Lo que todo contribuyente debe saber*, que aborda temas de derecho tributario en un lenguaje digerible, amable y asequible al entendimiento de la sociedad en general. El objetivo de la serie es presentar algunos aspectos básicos de las contribuciones y el pago de impuestos para reforzar la cultura contributiva en nuestro país.

Este primer número se dedica a los ingresos del Estado, exponiendo cómo el Estado obtiene los medios económicos para ejercer sus funciones y satisfacer las necesidades colectivas.

Así, este número responde, entre otras preguntas: ¿Por qué necesita ingresos el Estado? y ¿De dónde vienen los ingresos del Estado utilizados para satisfacer las necesidades colectivas?

## II. ¿Por qué necesita ingresos el Estado?

.....

Desde sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento para proteger al hombre, defenderlo y proporcionarle ciertos bienes y servicios que por sí solo no podría alcanzar. Así, una de las actividades primordiales del Estado es la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general.<sup>1</sup>

El hombre al no poder vivir aislado, se une a otros constituyendo sociedades. Además de las necesidades básicas como comer, dormir y refugiarse de las inclemencias del tiempo, vivir en sociedad, genera otras necesidades comunes a la población.

En efecto, la interacción entre seres humanos produce necesidades que llamamos colectivas. Éstas consisten en bienes y servicios que ayudan a la población a vivir en paz y armonía y corresponde al Estado proveerlas.<sup>2</sup>

En un principio, los bienes y servicios proveídos por el Estado eran pocos:

- Proteger la vida de sus miembros.
- Mantener la seguridad y la impartición de justicia.
- Reducir el miedo y la incertidumbre.
- Crear la paz civil.
- Asegurar el derecho de la propiedad.
- Facilitar el comercio.

---

1. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, 21<sup>a</sup> ed., México, Themis, 2012, p. 89.

2. Dorantes Chávez, Luis Felipe, Gómez Marín, Mónica Ekaterí, Derecho Fiscal, México, Grupo Editorial Patria, 2012, p. 10.

Luego, estos bienes y servicios fueron aumentando en la medida en que el Estado adquirió la función de regular las desigualdades sociales. El Estado se vio obligado a proveer servicios hospitalarios, asistenciales, de vivienda, educativos, de agua potable, de transporte, entre otros.

Sin embargo, en la actualidad, la prestación de bienes y servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido a la explosión del crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la tecnología. Ahora, es necesario agregar actividades complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegráficas, telefónicas, satelitales, digitales, entre otras.<sup>3</sup>

El Estado, a través de diversas acciones y órganos que lo componen, realiza actos que le proveen ingresos para pagar todos estos bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades colectivas.

---

3. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, op. cit., nota 1, pp. 89 y 90.

### **III. ¿De dónde vienen los ingresos del Estado utilizados para satisfacer necesidades colectivas?**

---

#### **1. Ingresos tributarios**

El Estado necesita de ingresos para satisfacer las muy variadas y complejas necesidades colectivas. A esto se llama gasto público. Los ingresos que costean el gasto público se obtienen de dos fuentes: tributarios y no tributarios.

Los ingresos tributarios son aquellos que el Estado obtiene de los mismos miembros de la sociedad; es decir, se trata de recursos económicos que las personas aportan al Estado.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, todos estamos obligados a sufragar los gastos públicos; por ello, debemos contribuir una parte proporcional de nuestros ingresos individuales para que conformen los ingresos del Estado.

Las personas aportamos a los ingresos del Estado, y por ende sufragamos el gasto público a través del pago de impuestos, derechos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorias.

Estas últimas se explicarán con más detalle en el tercer número de esta serie.

#### **2. Ingresos no tributarios**

Los ingresos no tributarios son un tema muy importante para entender las fuentes de recursos del Estado. Por ello se abordan de manera breve, no obstante esta serie está enfocada a los ingresos tributarios.

Aunque lo ideal es que la mayor parte del gasto público para satisfacer las necesidades colectivas provenga de las contribuciones que hace la sociedad, el Estado tiene otras fuentes de ingresos denominados no tributarios.

Los ingresos no tributarios son aquellos que el Estado obtiene por sí mismo, a través de: 1) la propia actividad del Estado; es decir, de sus diferentes ramas de desarrollo; o 2) por medio de préstamos o financiamientos internacionales.<sup>4</sup>

#### **A. Ingresos por la propia actividad del Estado**

Los ingresos que provienen de la propia actividad del Estado son resultado del aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos originarios (por ejemplo, el petróleo, los minerales del subsuelo, los bosques, la plataforma continental, el mar territorial, etc.).

Estos ingresos son producidos por la Administración Pública descentralizada y paraestatal, puesto que a través del desarrollo de sus funciones generan recursos económicos que constituyen ingresos para el Estado.<sup>5</sup>

Así por ejemplo, Petróleos Mexicanos (PEMEX) explota un recurso natural, el petróleo, y a través de esa explotación intenta incrementar su patrimonio. Es decir, se trata de un organismo del Estado que participa en el cumplimiento de su objetivo de satisfacer las necesidades colectivas, pero a su vez, actúa como empresa privada buscando ganancias.

---

4. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, op. cit., nota 1, pp. 89 y 90.

5. *Ibidem*, p. 19.

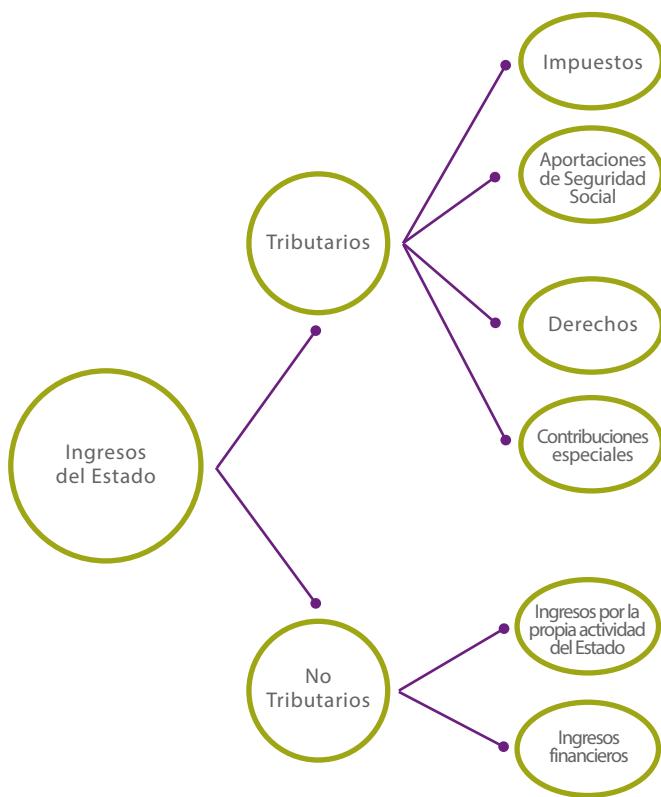
## B. Ingresos financieros

Por otro lado, los ingresos financieros se refieren a los recursos que obtiene el Estado como resultado de créditos internos y externos y del manejo de su política monetaria.

Algunos ejemplos de este tipo de ingresos son:

- **Empréstitos.** Se refiere a préstamos de organismos financieros internacionales como el Fondo Monetario Internacional o de otros Estados. Aunque de manera temporal los empréstitos son un ingreso que ayuda a hacer frente a los gastos públicos, debe tenerse cuidado pues, en realidad, son una deuda que el Estado tiene que pagar.
- **Emisión de moneda.** A través de los bancos centrales, los Estados emiten dinero que se pone en circulación, a veces para cubrir las necesidades que se originan cuando el Estado realiza gastos mayores a sus ingresos. Al igual que los empréstitos, la emisión de moneda constituye un ingreso en el corto plazo, pero puede causar problemas en el mediano y largo plazo. Por ello, la emisión de moneda debe ser proporcional a las reservas del Estado.
- **Productos.** Son los ingresos que percibe el Estado por prestar servicios cuando actúa como particular, por ejemplo, por enajenar o arrendar bienes.

## Ingresos del Estado

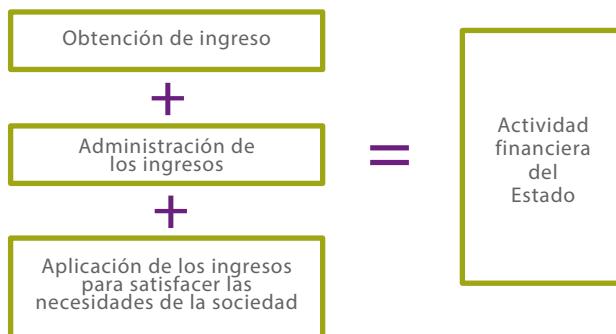


## IV. ¿Cómo se llega de la obtención de ingresos a la satisfacción de las necesidades públicas?

.....

Los ingresos que obtiene el Estado deben transformarse en la satisfacción de las necesidades públicas. Esto se explica a través de la actividad financiera del Estado que se puede dividir en tres partes cíclicas, primera, la obtención de los ingresos de las distintas formas que ya hemos visto. Aunque, como hemos dicho, el Estado también tiene recursos originarios, tales como el petróleo, los minerales en el subsuelo, el mar territorial, entre otros.

Segunda, el Estado mediante sus órganos administra y maneja esos recursos para sacarles el mayor provecho; tercera, viene la erogación de esos recursos, que es la etapa en donde los ingresos se traducen en bienes y servicios para satisfacer necesidades públicas.



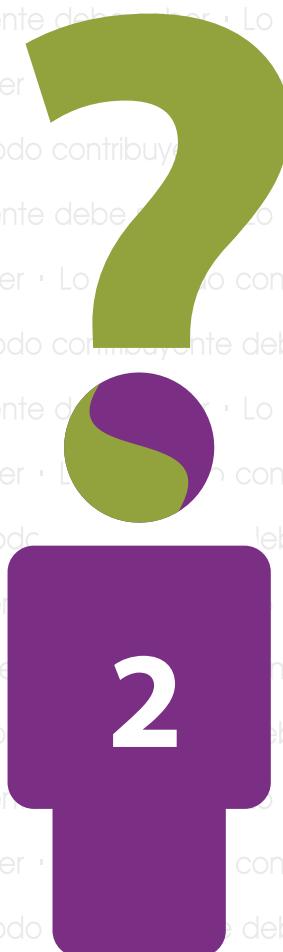
Se advierte entonces que la actividad financiera del Estado carece de un fin o propósito propio, más bien es el medio o instrumento para que el Estado cumpla con su objetivo fundamental: otorgar a las personas los bienes y servicios para satisfacer sus necesidades colectivas.

## V. Conclusión

---

El Estado necesita de ingresos para darnos los bienes y servicios que por nosotros mismos no podemos obtener.

Estos ingresos los obtiene de fuentes tributarias y no tributarias. No obstante, los ingresos tributarios tienen un carácter decisivo para que el Estado cumpla su fin y pueda satisfacer las necesidades colectivas. Por ello es importante que todos aportemos.



## **La facultad del Estado para crear impuestos**



## I. Introducción

---

En el número anterior de esta serie abordamos el tema de los ingresos del Estado. Vimos que el Estado necesita de ingresos para proporcionar los bienes y servicios públicos que las personas por sí mismas no podrían suministrarse. También que una de las fuentes de estos ingresos son los tributarios; esto es, los recursos económicos que las personas aportan al Estado a través de los impuestos y demás contribuciones.

En este número hablaremos sobre la facultad del Estado para crear impuestos, y así obtener ingresos tributarios. Por tanto, nos referimos al Poder Legislativo como órgano del Estado que tiene la facultad de creación de impuestos, y mencionamos el procedimiento para su elaboración. Asimismo, aludimos a los límites de esta facultad y a las demás actividades que realiza el Estado en esta materia, como la recaudación, fiscalización y resolución de conflictos, en donde participan los Poderes Ejecutivo y Judicial.

## II. ¿Quién tiene la facultad para crear impuestos?

---

El Estado, a través del Poder Legislativo, es el único que puede crear, modificar o suprimir impuestos destinados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición.<sup>1</sup>

La facultad del Estado para crear impuestos se origina en la voluntad del pueblo. El artículo 40 de la Constitución señala la voluntad del pueblo de constituirse en Estado, mientras que el 41 establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, entre estos el Poder Legislativo, que se integra por representantes del pueblo (diputados y senadores).

Por ello “cuando el pueblo expresa su voluntad para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público. A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines pre-establecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3<sup>a</sup> ed., México, Oxford, 2007, col. Diccionarios Jurídicos, p. 601. Algunas definiciones de la potestad tributaria son: “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”, Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 8<sup>a</sup> ed., Buenos Aires, Depalma, 2003, vol. I, p. 296; “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”, De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2010, p. 207; “la potestad tributaria, o poder tributario, se define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”, Venegas Alvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford, 2011, Col. Textos Jurídicos Universitarios, p. 7; entre otros.

<sup>2</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, 2003, pp. 38 y 39.

Esto es, el pueblo o sociedad tiene el poder máximo dentro del país y actúa mediante sus representantes para crear impuestos.

Por otra parte, la Constitución, además de señalar que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, establece en el artículo 73, fracción VII, que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Entonces, la facultad de creación de impuestos se materializa cuando el Congreso de la Unión, después de seguir el proceso legislativo correspondiente, establece impuestos en ley, que obligarán a las personas a su pago.<sup>3</sup>

La doctrina advierte ciertas características de esta facultad del Estado para crear impuestos, que se pueden resumir de la siguiente manera:

- Es propio del Estado, le pertenece sólo a él.
- Emaná de la Constitución, que la fundamenta y establece sus límites.
- Se ejerce por el Poder Legislativo, quien es el encargado de crear impuestos.
- Autoriza la creación de impuestos y demás contribuciones mediante leyes.
- Fundamenta la actuación de las autoridades, pues la creación y cobro se realiza según se disponga en las leyes.

---

<sup>3</sup> Al respecto, Humberto Delgadillo habla de un poder que ejerce el órgano legislativo que se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, los sujetos destinatarios quedan supeditados para su debido cumplimiento. Cfr. Delgadillo, Humberto, *op. cit.*, nota 2, pp. 39 y 40.

### **III. Procedimiento para crear impuestos**

---

Para la creación de los impuestos, se tienen que seguir ciertos pasos:

- 1. Iniciativa de ley.** Son las propuestas de ley para establecer impuestos. Pueden provenir del Presidente de la República, de los diputados o senadores, y de las legislaturas de los Estados, y deben presentarse ante la Cámara de Diputados.
- 2. Debate y discusión.** La propuesta de ley se discute primero por los diputados y si es aprobada, pasa a la Cámara de Senadores para ser discutida allí también. Entonces, durante estas discusiones la propuesta original puede ser modificada, según los legisladores consideren prudente. La iniciativa, con sus modificaciones, debe ser aprobada por ambas cámaras, si no, el proceso termina sin que se vuelva ley.
- 3. Publicación.** Cuando ambas Cámaras aprueban la iniciativa, se turna al Presidente de la República para su publicación. Sin embargo, el Presidente puede vetar la ley; es decir, rechazarla y, por tanto, no publicarla. Si esto sucede, se envía nuevamente al Congreso con las observaciones para que se discuta nuevamente. Si el Congreso la aprueba, se turna nuevamente al Presidente para su publicación.

Como vemos, la facultad del Estado para crear impuestos inicia con el proceso legislativo de la ley que establece impuestos a cargo de las personas, y termina cuando dicha ley entra en vigor.

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

Objeto	Acto, actividad o cosa motivo del impuesto; por ejemplo, recibir utilidades de un negocio.
Sujeto	Personas obligadas al pago del impuesto; por ejemplo, personas que perciban ingresos por su trabajo.
Base	Cantidad sobre la que se determina el impuesto; por ejemplo, la totalidad de las utilidades de un negocio.
Tasa	El porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto que se debe pagar; por ejemplo, la tasa del 16% de IVA.
Época de pago	Plazo o momento para pagar el impuesto; por ejemplo, los personas físicas con actividades profesionales deben presentar pagos provisionales del ISR a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que realizaron las actividades.

## IV. Límites a la facultad para crear impuestos

---

Hemos observado que el Estado, a través del poder legislativo, tiene la facultad de crear impuestos. No obstante, de ninguna manera se trata de una facultad absoluta o ilimitada que pueda ejercerse de forma caprichosa y arbitraria, pues los impuestos deben crearse dentro de los límites que establece la propia Constitución.

Estos límites se configuran como derechos constitucionales a favor de los pagadores de impuestos. Así, los derechos que deben satisfacer los impuestos se encuentran en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Estos son: reserva de ley (legalidad tributaria), capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria), igualdad tributaria (equidad) y destino al gasto público de los impuestos.

Reserva de ley	El Poder Legislativo sólo puede crear impuestos mediante ley.
Capacidad contributiva	Al crear los impuestos, el legislador debe respetar la capacidad de las personas de pagar, por lo que los impuestos deben establecerse en relación a los ingresos de tal manera que, quien tenga más ingresos, pague más.
Igualdad tributaria	El legislador debe crear impuestos sin otorgar beneficios o privilegios especiales, de tal manera que todos los que se encuentran en igualdad de circunstancias, estén obligados de igual manera al pago de impuestos.
Destino al gasto	Los impuestos deben crearse para cubrir los gastos públicos; esto es, para que el Estado cumpla sus fines y satisfaga necesidades colectivas.

De esta manera, la facultad del Estado para crear impuestos termina con la emisión de la ley, en la cual se concretizan los impuestos que deben ser proporcionales y equitativos, así como los obligados a pagarlos, su objeto, base, tasa y época de pago.

Publicada la ley y en vigor, los destinatarios; es decir, las personas obligadas al pago de impuestos, así como las autoridades, quedan sometidas a su mandamiento. Esto implica otras actividades del Estado para asegurar el efectivo cumplimiento de la ley que establece el impuesto.

## V. Creado el impuesto en ley... ¿Qué sigue?

---

Como se ha expuesto, el Estado crea impuestos a través del Poder Legislativo. Una vez creados, intervienen los Poderes Ejecutivo y Judicial en otras actividades relacionadas con los impuestos.

Mientras que el Legislativo crea los impuestos, el Ejecutivo los cobra y administra, es decir, concretiza la relación tributaria (relación entre el Estado y las personas obligadas a pagar impuestos), al determinar y exigir el impuesto. Por su parte, el Poder Judicial interpreta las leyes y resuelve los conflictos que surgen entre particulares y Estado a causa de los impuestos.

En efecto, el Poder Ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) tiene a su cargo la recaudación de impuestos, la administración financiera, el control de recursos del gasto público, y la regulación y vigilancia de las instituciones bancarias y de valores del país. En particular, la recaudación se realiza a través de un órgano descentrado de la SHCP, el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El SAT tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, a fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público. También se encarga de comprobar que los contribuyentes cumplan con las leyes que establecen impuestos (fiscalizar), y facilitar e incentivar el pago voluntario de impuestos.

Así como en el proceso de creación de impuestos se deben respetar los derechos de los contribuyentes (capacidad contributiva, equidad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público), en todo este proceso de recaudación y fiscalización se debe de respetar la ley y los derechos de las personas como pagadores de impuestos. Así, las actividades de recaudación y fiscalización se deben ajustar a las leyes y a los derechos.

Cuando surgen conflictos, en virtud de la creación de las leyes que establecen impuestos o de la recaudación y fiscalización, interviene el Poder Judicial. A través de éste, el Estado interpreta las leyes, resuelve conflictos, protege los derechos de los contribuyentes y hace cumplir las obligaciones fiscales. Aunque debemos aclarar que una parte de la resolución de los conflictos se realiza dentro del Poder Ejecutivo. Sobre esto abundaremos en otro número de esta serie dedicado a la defensa del contribuyente.

Debemos mencionar también, que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo especializado en materia tributaria, garantiza el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de Asesoría, Representación y Defensa; la tramitación de Quejas y Reclamaciones, y de Acuerdos Conclusivos. Ello, para velar por el cumplimiento efectivo de los derechos de los pagadores de impuestos.

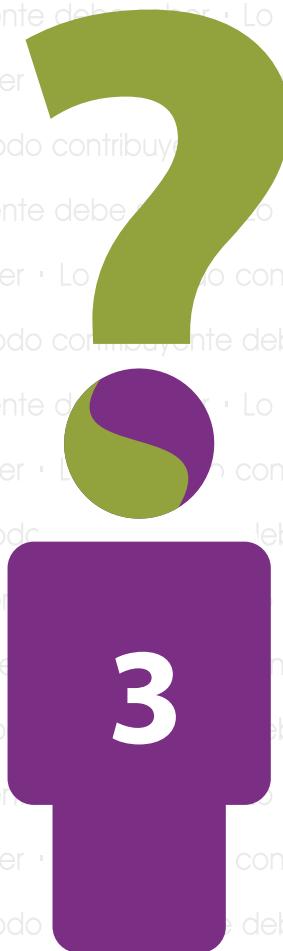
## VI. Conclusiones

---

- 1.** El Estado, a través del Poder Legislativo, crea impuestos encaminados a cubrir el gasto público. A esta facultad se le conoce como potestad tributaria.
- 2.** La facultad de creación de impuestos se materializa cuando el Congreso de la Unión, después de seguir un proceso (iniciativa, debate y discusión y publicación), establece impuestos mediante ley.
- 3.** Las leyes que contienen impuestos obligan a las personas a su pago; y deben establecer los elementos esenciales del impuesto de que se trate: a) el objeto o motivo del impuesto; b) el sujeto o personas obligadas a su pago; c) la base o cantidad sobre la que se determina el impuesto; d) la tasa o porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto que se debe pagar; y e) la época de pago.
- 4.** La facultad para crear impuestos no es absoluta o ilimitada, pues los impuestos deben crearse respetando los límites que establece la propia Constitución. Estos límites son los derechos de: reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad tributaria y destino al gasto público.
- 5.** Mientras que el Poder Legislativo crea los impuestos, el Ejecutivo los cobra y administra; por su parte, el Poder Judicial interpreta las leyes y resuelve los conflictos que surgen entre particulares y Estado.

**6.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente participa garantizando el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de sus servicios gratuitos.





## **El sistema de impuestos en México**



## I. Introducción

---

En este tercer número de la serie: Lo que todo contribuyente debe saber, hablaremos un poco sobre el sistema de impuestos en México, destacando que se compone de una serie de impuestos con ciertos fines que coexisten en determinado tiempo. Asimismo, haremos referencia a los principios que deben nutrir a estos impuestos.

Para poder entender mejor a los impuestos, haremos referencia a las clasificaciones más importantes que la doctrina establece. Por último, también veremos que el sistema mexicano de impuestos se integra con impuestos de los tres órdenes de gobierno: municipal, estatal y federal.

Le advertimos al lector que este número no pretende abarcar en su totalidad las características de los impuestos: el objetivo es acercarnos al sistema de impuestos en nuestro país; para posteriormente tratar el tema de los impuestos federales con más detalle.

## II. El sistema de impuestos: Concepto y principios generales que lo rigen

.....

El sistema impositivo o de recaudación tributaria es el conjunto de medidas que ordenan la obtención de ingresos tributarios para financiar el gasto público; esto es, se compone del conjunto de contribuciones establecidas mediante ley y que se aplican en un país en un momento determinado.

En México, como en la mayoría de los países, el sistema de recaudación tributaria se compone de un conjunto de contribuciones, entre éstos, los impuestos.



Las aportaciones de seguridad social son cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos de vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales, y apoyos para capacitación, entre otros.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5a ed., México, Limusa, 2006, pp. 55 y 56.

Las contribuciones de mejoras son contribuciones que establece el Estado a cargo de algunas personas para costear una obra pública o un servicio que brinda ventajas económicas o bienestar social a aquellas personas, a su familia o su comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas, etc.<sup>2</sup>

Los derechos son contribuciones establecidas por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público,<sup>3</sup> tales como expedición de pasaportes, copias certificadas, servicios migratorios, servicios de publicación en el Diario Oficial de la Federación, servicios de apostilla y legalización de documentos, entre otros.

Por último, los impuestos, las contribuciones más comunes, son contribuciones por exclusión; es decir, son las contribuciones distintas a las ya referidas.<sup>4</sup> Los impuestos se pueden definir como un pago obligatorio que las personas deben realizar al Estado como consecuencia de la realización de un hecho previsto en una ley (hecho imponible)<sup>5</sup> que es gravado. De esta manera, son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado a quienes se ubican en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.<sup>6</sup>

Ahora bien, como se advierte, el sistema de impuestos es una parte del sistema de recaudación tributaria, que consiste

---

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 60.

<sup>3</sup> *Ibidem*, p. 61.

<sup>4</sup> Cfr. Código Fiscal de la Federación, artículo 2.

<sup>5</sup> Ríos Granados, Gabriela, "Los tributos", en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, p. 154.

<sup>6</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 8a ed., Buenos Aires, Depalma, 2003, p. 323. Además, agrega como característica principal que el impuesto es "el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

en el conjunto de impuestos vigentes y que coexisten en un país, ordenados y coordinados entre ellos según unos principios generales y que persiguen unos determinados fines.<sup>7</sup>

De esta manera, los elementos de un sistema de impuestos son:

**Los principios rectores que lo fundamentan**

**El conjunto de impuestos vigentes en un momento histórico concreto**

**Los fines de la tributación: recaudatorios o extrafiscales**

En efecto, en cada país existe una serie de impuestos que de manera conjunta financian los gastos públicos. Sin embargo, los impuestos también pueden tener otros fines, como por ejemplo, la redistribución de la riqueza, incentivar o desalentar el consumo de ciertos bienes o servicios, así como promover o disuadir determinadas actividades económicas.

Los principios generales de los impuestos son los elementos mínimos con los que éstos deben cumplir. Según Adam Smith,<sup>8</sup> cuya doctrina ha sido reproducida ampliamente y con vigencia en nuestros días, los principios que deben regir los impuestos son: principio de proporcionalidad, principio

<sup>7</sup> Hernandez Trillo, Fausto, *Para entender. Los impuestos en México*, México, Nostra 2009, p. 12.

<sup>8</sup> Smith, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (Edwin Cannan ed.), 5a ed., Book V, London, Methuen & Co. Ltd., 1904, Chapter II, Part II, v. 225-228.  
<http://www.econlib.org/library/Smith/smWN21.html#B.V>. Fecha de consulta: 19 de marzo de 2015.

de certidumbre, principio de comodidad y principio de economía.

El principio de proporcionalidad, establece que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado en que reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.<sup>9</sup> Esto es, quien más recursos obtiene debe contribuir en mayor proporción. Además de ser un principio, en el caso mexicano también es un derecho que se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución.

Conforme al principio de certidumbre, toda contribución debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos<sup>10</sup> (sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota o tarifa, base gravable, fecha de pago; de estos elementos nos ocuparemos en otro número de esta serie). De esta manera, las personas obligadas a pagar determinado impuesto deben conocer con certeza esta obligación, asimismo, deben saber con exactitud cuándo, cómo y cuánto pagar, así como las consecuencias en caso de no cumplir con su obligación.

El principio de comodidad atiende a los plazos y fechas para el pago de los impuestos, que deben ser prácticos y lo menos gravosos para los contribuyentes.<sup>11</sup> Así, cumplir con la obligación de pagar impuestos debe ser una tarea fácil y sencilla que necesite poco esfuerzo, tiempo y dinero.

Por último, el principio de economía significa que la diferencia entre el monto total de los impuestos que se recaudan y lo que efectivamente ingresa como recursos para el Estado debe ser lo menos posible.<sup>12</sup> Es decir, recaudar los impuestos debe ser barato o costar lo menos posible.

---

<sup>9</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 2012, p. 231.

<sup>10</sup> *Ibidem*, 237.

<sup>11</sup> *Ibidem*, 241.

<sup>12</sup> *Ibidem*, 245.

### III. Clasificación de los impuestos

---

Hemos mencionado que el sistema de impuestos se compone del conjunto de impuestos vigentes en un determinado momento. Estos impuestos pueden ser de distintos tipos, enseguida mencionaremos algunas clasificaciones.

La clasificación más común distingue entre impuestos directos e indirectos. Los directos son aquellos que no pueden ser trasladados de modo que alcanzan inmediatamente al contribuyente o pagador, ya que no existe intermediario entre el pagador y la Administración Tributaria.

Por su parte, los indirectos son impuestos que pueden trasladarse, por lo que no gravan de manera directa a quien absorbe el costo del tributo, pues hay un intermediario entre éste y la Administración Tributaria.

Otra clasificación de los impuestos es en consideración a las personas o a las cosas. Esta clasificación distingue entre impuestos reales e impuestos personales. Los reales son aquellos que prescinden de las condiciones personales del contribuyente y se preocupan de los bienes o cosas que gravan.<sup>13</sup> Afectan a los bienes sin tomar en cuenta a su dueño.

Por otro lado, los personales recaen sobre el total de la capacidad contributiva de la persona, teniendo en consideración la especial situación de los contribuyentes.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3a ed., México, Oxford, 2007, p. 378.

<sup>14</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1985, p. 389.

Es en estos impuestos donde el principio y también derecho de capacidad contributiva puede encontrar su máxima expresión.

Otra clasificación de los impuestos es en razón de la actividad o cosa gravada. Así, hay impuestos generales e impuestos especiales. Los generales gravan a distintas actividades o bienes pero de la misma naturaleza. Por su parte, los impuestos específicos (también denominados analíticos, parciales o particulares)<sup>15</sup> gravan sólo a determinadas actividades o bienes<sup>16</sup> con tasas o cuotas diferentes para cada especie individualizada. Este tipo de impuestos es de los más antiguos, y por lo general tienen un fin extra fiscal.

Por último, está la clasificación de impuestos según los fines que persiguen. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen con el fin de recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer el gasto público. En cambio, los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen con una finalidad de carácter social o económico o de otra índole,<sup>17</sup> por ejemplo disuadir cierto consumo o actividad.

Las clasificaciones no son excluyentes entre sí, de modo que un impuesto puede tener, al mismo tiempo, varias características y ubicarse en más de una clasificación. Como ejemplo, veamos la clasificación de los tres impuestos federales: Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

---

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 387.

<sup>16</sup> Margain Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 13a ed., México, Porrúa, 1997, p. 71.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 71.

El ISR grava los ingresos netos de todo tipo que perciben las personas físicas y morales. Esto es, grava el resultado de los ingresos brutos menos los gastos que ayudaron al contribuyente a obtener dichos ingresos. En el caso de las personas físicas, la tasa es progresiva, mientras que las morales, es fija.

En cuanto a la clasificación, el ISR es general en virtud de que grava todo tipo de ingresos; es directo porque el impuesto no puede ser trasladado a otra persona; es personal porque tiene en consideración la especial situación de los contribuyentes, de tal manera que el impuesto pretende recaer sobre la capacidad contributiva de la persona; y por último, tiene un fiscal pues con este impuesto el Estado busca obtener ingresos para satisfacer el gasto público.

Por su parte, el IVA es un impuesto que recae sobre el consumo de bienes y servicios, por lo que el impuesto repercute sobre el consumidor final, pese a no ser él, el sujeto obligado del impuesto. Es decir, quien vende el bien o servicio (sujeto obligado) actúa como intermediario entre la Administración Tributaria y el consumidor final.

En este sentido, el IVA se causa en todas las etapas económicas pero sin generar un incremento de los precios en cascada, ya que permite el acreditamiento del impuesto pagado en cada una de las etapas de producción.

Conforme a lo anterior, el IVA puede ser clasificado como un impuesto general en virtud de que aplica de manera genérica al consumo de bienes y servicios; es un impuesto indirecto porque es trasladado al consumidor final; es real porque grava el consumo de bienes y servicios sin tomar en

cuenta a la persona que los consume; y tiene un fin fiscal, ya que se instituye para obtener ingresos para los gastos públicos.

Por último, el IEPS es un impuesto que se establece con el propósito de ser pagado solamente por una parte de la población y sólo grava determinados consumos<sup>18</sup> (bebidas alcohólicas y cerveza, tabacos labrados, gasolinas, diésel, refrescos, comida chatarra, etc.). Además, es un impuesto que puede ser trasladado, pues está dirigido al consumo de ciertos bienes.

Respecto de su clasificación, es especial pues sólo grava determinados consumos; es indirecto al poder ser trasladado al consumidor final; es real al no tomar en cuenta a la situación especial del consumidor final; y por lo general, tiene un fin extra fiscal, pues persigue fines sociales o económicos, por ejemplo disuadir el consumo de bebidas alcohólicas, tabaco y alimentos con alto contenido energético.

---

<sup>18</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, nota 13, p. 400.

## IV. Estructura del sistema de impuestos en México y la coordinación fiscal

.....

Hasta ahora hemos referido en su mayoría a los impuestos federales; sin embargo, no debemos olvidar que el artículo 31, fracción IV, constitucional establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que las personas residan. Así, en el sistema de impuestos mexicano podemos encontrar otra clasificación de impuestos en función de la autoridad que los cobra: impuestos federales, impuestos estatales e impuestos municipales.

De esta manera, los tres niveles de gobierno pueden definir los rubros de ingresos necesarios para atender su necesidad de gasto<sup>19</sup> y establecer impuestos.<sup>20</sup> Los impuestos estatales y municipales son creados por los congresos locales, así como los impuestos federales son establecidos por el legislador federal.

Por lo que se refiere a los impuestos estatales, la facultad para establecer los impuestos deriva del artículo 124 constitucional del cual se desprende que todas las facultades en materia tributaria que no estén expresamente concedidas a la federación se entienden reservadas a los estados.<sup>21</sup> Por otra parte, el artículo 117, constitucional establece prohibiciones para los Estados en materia tributaria.<sup>22</sup>

.....

<sup>19</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Pública, *El Ingreso Tributario en México*, México, Cámara de Diputados, 2005, <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocume>. Fecha de consulta 20 de marzo de 2015.

<sup>20</sup> Aunque nos estamos enfocando en los impuestos, debemos señalar que de manera general existen contribuciones estatales y municipales, no sólo impuestos.

<sup>21</sup> Buenrostro Ceballos, Alfredo Félix, *Estudios de derecho comparado en materia tributaria internacional*, México, Universidad Autónoma de Baja California, 2007, p. 31.

<sup>22</sup> Gravar el tránsito de personas o cosas que atravesien su territorio; gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía; gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

Con respecto los municipios, el artículo 115 de la Constitución dispone en su fracción IV, inciso a), que “los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso: Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles”. Esto quiere que decir que los municipios tienen facultad tributaria únicamente para el cobro de impuestos, no así para su establecimiento, cuestión que está reservada a las legislaturas locales.

#### Sistema de impuestos<sup>23</sup>

Federales	Estatales (ejemplos)	Municipales (ejemplos)
Impuesto sobre la Renta (ISR)	Impuesto sobre nóminas	Impuesto predial
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales	Impuesto sobre adquisición de inmuebles y transmisión de dominio
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje	Impuesto para el fomento deportivo y educacional
Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN)	Impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal	Impuesto para el fomento turístico, desarrollo integral de la familia y promoción de la cultura
	Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos/ Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos	Impuesto sobre asistencia a juegos permitidos y espectaculares públicos
	Impuesto sobre actos, contratos e instrumentos notariales	Impuesto para el mantenimiento y conservación de las vías
	Impuesto sobre compraventa y operaciones similares	Impuesto por alumbrado público

<sup>23</sup> Los impuestos estatales y municipales aplican únicamente dentro de las fronteras de cada estado o municipio, sin tener incidencia en los demás estados o municipios, por lo anterior, los impuestos estatales que se mencionan sólo son ejemplos de impuestos que se cobran en algunos estados y municipios.

Como se advierte, se trata de una serie de impuestos que corresponden a los distintos niveles de gobierno, y que puede resultar caótica. Por ello se rigen a partir de un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF).

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se conforma de un conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las entidades federativas, incluyendo el Distrito Federal, para armonizar el sistema de impuestos y de contribuciones en general, mediante la coordinación y colaboración intergubernamental.<sup>24</sup>

La esencia del SNCF consiste en que Federación y estados puedan firmar convenios de coordinación fiscal, por medio de los cuales los estados se comprometan a limitar su potestad tributaria a favor de la Federación, a cambio de una participación en los ingresos fiscales federales.<sup>25</sup>

Actualmente, todos los estados han signado este tipo de convenios, con lo que se ha logrado que los dos impuestos más importantes, ISR e IVA, sean establecidos y administrados por la Federación, a pesar de que no se hayan asignado de manera expresa al Congreso de la Unión.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Cfr. Página del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, "Acerca del N.C.F.", <http://sncf.gob.mx/organisms/default.aspx>. Fecha de consulta: 20 de marzo de 2015.

<sup>25</sup> Serna de la Garza, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2004, pp. 21 y 22, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1325/5.pdf>

<sup>26</sup> *Ibidem*.

## V. Conclusión

---

El sistema de impuestos es el conjunto de impuestos vigentes en un país en determinado momento, ordenados y coordinados según unos principios generales y que persiguen unos determinados fines.

Los principios generales de los impuestos, son los elementos mínimos con los que éstos deben cumplir, para Adam Smith, son: principio de proporcionalidad, principio de certidumbre, principio de comodidad y principio de economía.

Los impuestos tienen ciertas características, según estén clasificados como: directos o indirectos, generales o especiales, personales o reales, y con fines fiscales o extra fiscales.

Otra clasificación que existe en el sistema de impuestos mexicano es en función de la autoridad que los percibe: impuestos federales, impuestos estatales e impuestos municipales.

Así, el sistema de impuestos mexicano se conforma de una serie de impuestos que corresponden a los distintos niveles de gobierno, coordinados por el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se encarga de la cooperación entre la Federación y las entidades federativas, incluyendo el Distrito Federal, para armonizar el sistema tributario mediante la coordinación y colaboración intergubernamental.





## **La relación del Estado con los pagadores de impuestos**



## I. Introducción

---

En este cuarto número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", hablaremos sobre la relación entre el Estado y el contribuyente, estableciendo en qué consiste y cómo nace.

Asimismo, haremos referencia a las consecuencias de esta relación (derechos y obligaciones de las partes), haciendo énfasis en el surgimiento de la obligación del pago de contribuciones.

Seguidamente, haremos referencia a los distintos tipos de obligaciones tributarias que surgen de esta relación, estableciendo de manera general en qué consiste cada una.

Por último, expondremos cuáles son los sujetos de la relación, identificando al sujeto activo y al sujeto pasivo.

## II. Relación entre el Estado y el contribuyente

---

Cuando hablamos de relación nos referimos a una conexión o correspondencia de algo con otra cosa,<sup>1</sup> en el caso particular, al vínculo entre el Estado y los gobernados en su carácter de pagadores de impuestos. Esto es, se trata de una relación que tiene como eje principal los impuestos y demás contribuciones.

Antes de hablar de la relación entre el Estado y el contribuyente, debemos recordar, como vimos en el número pasado de esta serie, que los impuestos se crean mediante el proceso legislativo y se establecen en ley.

En este sentido, la relación entre Estado y contribuyente tiene su origen en una ley y es regida por normas tributarias. Por tanto, a esta relación se le denomina *relación jurídico-tributaria*.

Ahora, veamos cómo surge esta relación jurídico-tributaria. La norma fiscal establece hechos hipotéticos que constituyen los hechos por los cuales, de ocurrir en la realidad, los gobernados tendrían que pagar impuestos o demás contribuciones. A estos hechos hipotéticos se les denomina *hechos imponibles*.

Así, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal:<sup>2</sup> el pago de contribuciones; así como la facultad del Estado de percibir, y en su caso, exigir dichos pagos.

---

<sup>1</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23a ed; RAE, 2014, <http://www.rae.es/>. Fecha de consulta: 22 de abril de 2015.

<sup>2</sup> Así se define el hecho imponible en la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria) de España, que utilizamos para efectos de este trabajo por ser muy directa y clara en explicar el hecho imponible.

Como se trata de hechos hipotéticos, pueden ocurrir o no. Si no ocurren, no hay relación jurídico-tributaria; pero cuando se realiza el hecho imponible en la realidad, entonces surge una relación entre el Estado y los contribuyentes, cuyo resultado es un conjunto de derechos y obligaciones para ambos. Como hemos mencionado, la obligación principal que surge de esta relación es la obligación del pago de impuestos u otras contribuciones, aunque esta no es la única obligación, como veremos más adelante.



Tomando en cuenta lo anterior, esta relación puede definirse como el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (el contribuyente), que surge en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y de

entregar al Estado cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público.<sup>3</sup> Aunque, no debemos olvidar, que también surgen otras obligaciones, como veremos con mayor detalle en el apartado siguiente.

En resumen, la relación jurídico-tributaria tiene las siguientes características:

- Es un vínculo personal entre Estado y contribuyente.
- Tiene su origen en la ley, como acto emanado del poder legislativo (sin ella no puede existir relación jurídico-tributaria).
- Nace al producirse el presupuesto de hecho (hecho imponible) previsto en ley.
- Trae como consecuencia una serie de derechos y obligaciones.
- La obligación principal a cargo del contribuyente consiste en pagar impuestos o demás contribuciones.

---

<sup>3</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, 3a ed., México, Oxford, 2007, p. 675.

### III. Objeto de la obligación tributaria

---

Hemos dicho que cuando la actividad o actividades que realizan los contribuyentes encuadran en los supuestos hipotéticos contemplados en ley, la consecuencia es una relación entre contribuyente y Estado compuesta de una serie de derechos y obligaciones. En este número vamos a enfocarnos únicamente a conocer de manera general las obligaciones del contribuyente.

El objeto principal de la obligación tributaria es el pago de impuestos. No obstante, existen otras obligaciones tributarias accesorias o independientes, con contenidos diferentes. Al respecto, Sergio de la Garza señala que hay relaciones tributarias cuyo contenido no es el pago de un impuesto o contribución; son relaciones con obligaciones de hacer, no hacer y tolerar que, sin embargo son tributarias porque están vinculadas con la obligación tributaria principal.<sup>4</sup>

Así, el objeto de la obligación del contribuyente que resulta de la relación jurídico-tributaria es de cuatro tipos: dar, hacer, no hacer y tolerar.<sup>5</sup>

La primera, de *dar*, es la obligación tributaria principal o sustantiva. Se refiere a la obligación de pagar (dar dinero) impuestos u otras contribuciones al Estado, quien tiene la facultad de percibirlos y, en su caso, exigirlos.

Por su parte, las demás obligaciones denominadas formales, son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de la interrelación entre

---

<sup>4</sup> Garza, Sergio Francisco De la, *Derecho financiero mexicano*, 28a ed., México, Porrúa, 2008, p. 451.

<sup>5</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4a ed., México, Limusa Noriega Editores, 1993, p. 90.

Estado y contribuyente como consecuencia de la obligación principal; por lo general, tienen la finalidad de facilitar el cumplimiento de la obligación principal de dar. Se trata de obligaciones de tipo administrativo o de política tributaria cuyo objeto no es un pago,<sup>6</sup> sino un hacer, no hacer o tolerar algo.

Las obligaciones de *hacer* se refieren a la presentación de declaraciones, manifestaciones, avisos, llevar contabilidad, entre otros. Estas obligaciones sirven para determinar correctamente la cantidad de impuestos a pagar.

Las obligaciones de *no hacer* se refieren a prohibiciones establecidas en ley, por ejemplo, hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; introducir ciertas mercancías por sitios no autorizados. Por lo general, estas obligaciones buscan prevenir la evasión fiscal.

Por último, las obligaciones de *tolerar* implican permitir a la autoridad verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por ejemplo, a través de las visitas domiciliarias. Estas obligaciones se relacionan con la comprobación por parte de la autoridad de que el contribuyente efectivamente pagó los impuestos que debía pagar.

---

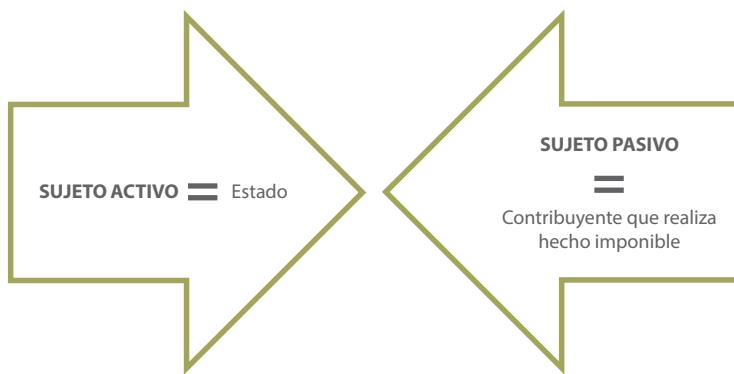
<sup>6</sup> Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso elemental sobre derecho tributario. Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*, México, 2005, ISEF, p. 68.



## IV. Sujetos de la relación jurídico-tributaria

---

Hemos visto que la relación jurídico-tributaria se compone de una serie de derechos y obligaciones de dos partes: Estado y contribuyente, quienes son los sujetos de la relación. En la relación jurídica principal, el Estado es el acreedor de los impuestos y demás contribuciones, por ello, se le denomina sujeto activo. Por otra parte, la persona obligada al pago por realizar el hecho imponible es el deudor, a quien se le denomina sujeto pasivo.<sup>7</sup>



El sujeto activo se entiende como el Estado, en sus tres órdenes de gobierno, a través de sus dependencias y demás organismos fiscales autónomos a los que la ley les otorga la facultad de percibir los impuestos y demás contribuciones, y en su caso, de exigirlos<sup>8</sup> en los términos que establezca la ley.

---

<sup>7</sup> Al respecto, Dino Jarach establece que el sujeto pasivo es "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza". Cfr. Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Argentina, Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 194.

<sup>8</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a ed., México, Oxford, 2001, p. 131–134.

Así, son sujetos activos: el Servicio de Administración Tributaria (SAT), las administraciones tributarias de las entidades federativas y de los municipios, así como diversos organismos, por ejemplo, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA).

En cuanto al sujeto pasivo, por regla general comprende al contribuyente quien realiza el hecho imponible, pero en ocasiones, también comprende a contribuyentes sustitutos o solidarios. Estos últimos son aquellos que por imposición de la ley, y sin haber realizado el hecho imponible, están obligados a pagar el impuesto o demás contribuciones en lugar del contribuyente.

Así, los sujetos pasivos pueden clasificarse de la siguiente manera:

- **Directo**, persona que tiene la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.
- **Sustituto**, persona que tiene la responsabilidad de retener el impuesto del contribuyente directo, y luego entregarlo al acreedor, por ejemplo los patrones que tienen la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta de sus trabajadores, con el objeto de facilitar la recaudación al SAT.
- **Solidario**, persona que soporta la obligación de pago a título de garantía; es decir, para asegurar el pago del impuesto u otra contribución, por ejemplo, los representantes de empresas.

## V. Conclusiones

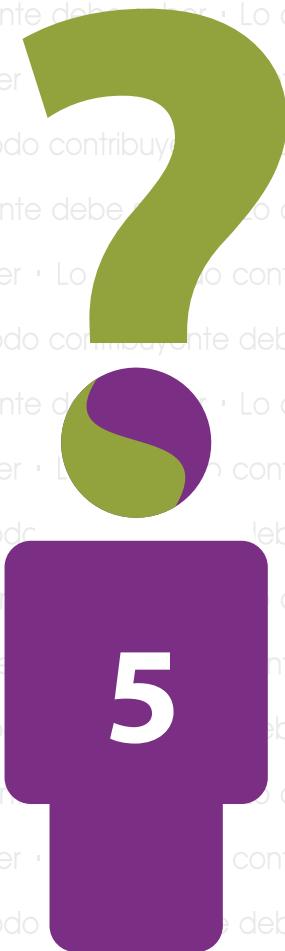
---

La relación entre Estado y contribuyente es conocida como relación jurídico-tributaria, por tener su origen en una ley. La ley fiscal establece hechos hipotéticos denominados hechos imponibles que, de ocurrir, hacen surgir esta relación que comprende a un conjunto de derechos y obligaciones, siendo la obligación tributaria principal el pago de impuestos.

La obligación tributaria puede ser de cuatro tipos: *dar, hacer, no hacer y tolerar*. La obligación tributaria de dar o pagar es de carácter sustantiva; mientras que las otras son obligaciones formales cuya finalidad es facilitar el cumplimiento de la obligación principal.

Asimismo, hay dos sujetos en la relación jurídico-tributaria: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero es el Estado a través de sus dependencias y demás organismos públicos fiscales autónomos a los que la ley otorga facultad para cobrar impuestos y demás contribuciones.

Por otro lado, el sujeto pasivo es por excelencia el contribuyente que realiza el hecho imponible, pero a veces, es un sustituto o solidario que tiene la obligación de pago por así disponerlo la ley fiscal, aunque no haya realizado el hecho imponible.



## Los impuestos federales



## I. Introducción

---

El quinto número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", se dedica a los impuestos federales. En este número se dará un panorama general de los cuatro impuestos federales: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios e Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, con base en la respectiva ley que los regula.

Para lo anterior, nos referiremos primero a los elementos esenciales de todo impuesto, y posteriormente, daremos cuenta de los elementos esenciales de cada uno de los impuestos federales. Advertimos al lector que por cuestiones de espacio, no trataremos aspectos como exenciones, deducciones o cualquier tratamiento especial.

Por último, como conclusión, mediante un cuadro comparativo se mostrarán a manera de resumen los elementos esenciales de los impuestos tratados en este trabajo.

## II. Elementos esenciales de los impuestos

---

El principio de legalidad o reserva de ley tributaria exige que todos los impuestos se establezcan en ley. Sin embargo, como se señaló en el número 2 de esta serie, no basta con que la ley determine cuáles impuestos deben pagar los contribuyentes, sino que también es necesario que especifique claramente los elementos esenciales de cada impuesto.

Estos elementos esenciales nos ayudan a entender quiénes son las personas que deben de pagar determinado impuesto, cuánto tienen que pagar, cuándo lo tienen que pagar, y por qué hecho o acto lo tienen que pagar. Es decir, el contribuyente debe conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.<sup>1</sup>

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

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. **Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.**<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78, del rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY", en donde se establece: "Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad".

<sup>2</sup> Artículo 5, Código Fiscal de la Federación.

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

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

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

Por otro lado, el Poder Judicial de la Federación, en una tesis estableció que la validez constitucional de un tributo: "...también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular"<sup>3</sup>

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

Respecto del sujeto, como hemos visto en números anteriores de esta serie, hay dos tipos, los activos y los pasivos que son las personas obligadas al pago del impuesto, y que son los que nos interesan en este número.

---

<sup>3</sup> Cfr. Tesis del Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 91-96, primera parte, p. 172, de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY".

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

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

A continuación veremos los elementos esenciales de cada uno de los impuestos federales.

### **III. Impuesto sobre la Renta (ISR)**

---

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

#### **Sujetos**

Los sujetos del ISR son todas las personas físicas y morales, en los siguientes casos:

- Residentes en México cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza, respecto de todos sus ingresos
- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento
- Residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional

Como se advierte, los sujetos son las personas que perciben ingresos, ya sea que se trate de residentes en México; o de residentes en el extranjero pero con fuente de riqueza en el país, a través de un establecimiento permanente o no.

#### **Objeto**

El objeto del ISR son los ingresos que perciben las personas en efectivo, en especie o en crédito. En el caso de las personas morales, se trata de los ingresos provenientes

de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.<sup>4</sup>

En el caso de las personas físicas, son los ingresos provenientes de: salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; actividades empresariales y profesionales; arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de bienes inmuebles; enajenación de bienes; enajenación de acciones en bolsa de valores; adquisición de bienes; obtención de premios; dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales; y demás ingresos que obtengan las personas físicas.

### **Base**

La base del ISR es el resultado de la suma de los ingresos percibidos objeto del impuesto, menos las deducciones, o cualquier otra figura sustractiva que establezca la ley.<sup>5</sup> Es decir, la base del ISR no se constituye por los ingresos brutos, sino que se disminuye con las deducciones que correspondan.

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

---

<sup>4</sup> Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz y Gil Valdivia, Gerardo, *Introducción al Derecho Mexicano. Derecho Fiscal*, México, UNAM, 1981, p. 375.

<sup>5</sup> Cfr. Tesis 1<sup>a</sup>. LXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 92, de rubro: "RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA", en donde se establece que: (...) "En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras" (...).

### Tasa

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

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% sobre excedente de límite inferior
\$0,01	\$5.952,84	\$0,00	1.92
\$5.952,85	\$50.524,92	\$114,29	6.40
\$50.524,93	\$88.793,04	\$2.966,91	10.88
\$88.793,05	\$103.218,00	\$7.130,48	16.00
\$103.218,01	\$123.580,20	\$9.438,47	17.92
\$123.580,21	\$249.243,48	\$13.087,37	21.36
\$249.243,49	\$392.841,96	\$39.929,05	23.52
\$392.841,97	\$750.000,00	\$73.703,41	30.00
\$750.000,01	\$1.000.000,00	\$180.850,82	32.00
\$750.000,01	\$3.000.000,00	\$260.850,81	34.00
\$3.000.000,01	En adelante	\$940.850,81	35.00

Algunas excepciones son la obtención de ingresos de premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, en donde la tasa es del 1% sobre el valor del premio, o de 21% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local a una tasa de más de 6% sobre los premios; y de enajenación de acciones en bolsa, que tiene una tasa del 10%.

### Época de pago

El ISR es un impuesto anual, por lo que se paga por cada ejercicio fiscal. En el caso de las personas físicas, deben pagar el impuesto mediante declaración anual a más tardar

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

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

## IV. El Impuesto al Valor Agregado (IVA)

---

El IVA es un impuesto general e indirecto que se genera cada vez que se compra algún bien o servicio (con algunas excepciones), y grava todo valor que se agrega a la mercancía en su proceso de producción.<sup>6</sup> Esto se hace mediante la figura de la traslación, por la cual el sujeto del impuesto no sufre pérdida económica en virtud del impuesto, pues lo traslada a quien le presta un servicio o le vende un bien. Así, quien carga con el impuesto es el consumidor final.

El IVA se estableció en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### Sujetos

Los sujetos del IVA son las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes
- Prestación de servicios independientes
- Arrendamiento de bienes
- Importación de bienes y servicios

### Objeto

El objeto del IVA es gravar los actos o actividades arriba señalados; es decir, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el arrendamiento de bienes y la importación de bienes y servicios. El objeto material es el valor que se va agregando a los bienes o servicios en cada etapa de la cadena productiva.

---

<sup>6</sup> Hernandez Trillo, *Para entender los impuestos en México*, México, Nostra Ediciones, 2009, p. 37.

### **Base**

La base del IVA es el valor que la Ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava. De manera general, la base del IVA es el valor de la operación.

### **Tasa**

La tasa general del IVA es de 16%; asimismo, hay una tasa especial de 0% que se aplica mayormente a alimentos y medicinas.<sup>7</sup>

### **Época de pago**

El IVA se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto. El contribuyente debe pagar la diferencia entre el IVA por él retenido y trasladado (el que él cobró) y el IVA que él pagó al adquirir bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad.

---

<sup>7</sup> El artículo 2 de la Ley del IVA señala los bienes y servicios que son gravados a tasa de 0%.

## V. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

---

Como su nombre lo indica, el IEPS es un impuesto especial que se aplica a la producción de ciertos bienes y a determinados servicios. Estos bienes y servicios, por lo general, causan un perjuicio social o su consumo no es deseado. Además, al igual que el IVA, es un impuesto que puede ser trasladado.

El IEPS entró en vigor en México en 1980 y se rige por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

### Sujetos

Los sujetos del IEPS son las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la Ley del IEPS.
- La prestación de los servicios señalados en la Ley del IEPS.

### Objeto

El objeto del IEPS es gravar la enajenación e importación de los siguientes bienes: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables; tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico (densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos: botanas, productos de confitería, chocolate

y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuate y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, y helados, nieves y paletas de hielo).

El IEPS también tiene como objeto gravar los servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholes y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico. También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.

### **Base**

La base del IEPS es el valor del bien que se enajena o importa; o el valor del servicio que se presta. Por lo general, la base es la contraprestación, salvo en el caso de los cigarros, cuya base será el precio de venta al detallista (comerciante que vende al por menor).

También puede constituir la base, en su caso, la cantidad de litros y la graduación alcohólica.

### **Tasa**

En el caso del IEPS, se establecen distintas tasas y/o cuotas para cada bien o servicio, como se muestra en la siguiente tabla:

Bien o servicio	Tasa o cuota
Bebidas alcohólicas y cerveza	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hasta 14°G.L. – 26.5%</li> <li>• Más de 14° y hasta 20°G.L. – 30%</li> <li>• Más de 20°G.L. – 53%</li> </ul>
Alcoholes, alcohol desnaturalizado y mieles	50%
Tabacos labrados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cigarros – 160%</li> <li>• Puros y otros tabacos labrados – 160%</li> <li>• Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano – 0.4%</li> <li>• Adicionalmente se establece una cuota de \$0.35 por cigarro (0.75 gramos de tabaco) enajenado o importado</li> </ul>
Gasolinas y diésel	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tasa: es el resultado de la siguiente operación:           <p style="margin-top: 10px;"><b>Precio neto de venta</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Precio productor</li> <li>- Costo de distribución y comercialización</li> <li>= Resultado</li> <li>/ Precio neto de venta</li> <li>= Tasa de impuesto</li> </ul> </li> <li>• Cuota:           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gasolina Magna – 36.00 centavos por litro.</li> <li>- Gasolina Premium UBA – 43.92 centavos por litro.</li> <li>- Diésel – 29.88 centavos por litro.</li> </ul> </li> <li>• Cuota combustibles fósiles           <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gasolinas – 10.38 centavos por litro</li> <li>- Diésel- 12.59 centavos por litro</li> </ul> </li> </ul>

Bien o servicio	Tasa o cuota
Combustibles fósiles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Propano – 5.91 centavos por litro.</li> <li>• Butano – 7.66 centavos por litro.</li> <li>• Gasolinas y gasavión – 10.38 centavos por litro.</li> <li>• Turbosina y otros kerosenos – 12.4 centavos por litro.</li> <li>• Diésel – 12.59 centavos por litro.</li> <li>• Combustóleo – 13.45 centavos por litro.</li> <li>• Coque de petróleo – 15.6 pesos por tonelada.</li> <li>• Coque de carbón – 36.57 pesos por tonelada.</li> <li>• Carbón mineral – 27.54 pesos por tonelada.</li> <li>• Otros combustibles fósiles – 39.8 pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible.</li> </ul>
Bebidas energizantes	25%
Bebidas con azúcares	\$1 peso por litro
Plaguicidas centavos por litro.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Categorías 1 y 2 – 9%</li> <li>• Categoría 3 – 7%</li> <li>• Categoría 4– 6%</li> </ul>
Alimentos con alto contenido calórico	8%
Servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cerveza, alcoholos y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas, alimentos con alto contenido calórico.	El impuesto se causa a la misma tasa que corresponde a los bienes. La base es el monto de la contraprestación.
Juegos de apuestas y sorteos	30%
Telecomunicaciones	3%

### **Época de pago**

El IEPS se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el impuesto, excepto en caso de importación de bienes, que se paga conjuntamente con el impuesto general de importación.

## **VI. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN)**

---

El ISAN es un impuesto especial al consumo que grava la enajenación de automóviles nuevos de producción nacional, así como la importación definitiva de automóviles cuyo año modelo corresponde al año modelo en que se efectúa la importación, o a los 10 años modelo inmediatos anteriores. El ISAN fue introducido en México en 2005 y se regula por la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

### **Sujetos**

Los sujetos del ISAN son aquellos que:

- Enajenen automóviles nuevos (enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos).
- Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

### **Objeto**

El objeto del ISAN es gravar la enajenación e importación de automóviles nuevos.

### **Base**

La base del ISAN es el precio de venta, incluyendo el equipo opcional común o de lujo, cobrado al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante autorizado en el ramo de vehículos, sin tomar en cuenta los descuentos, rebajas y bonificaciones.

En el caso de importación definitiva de automóviles, la base es el precio de venta más el impuesto general de importación y demás contribuciones. El IVA no forma parte de la base.

### Tasa

La tasa del ISAN es conforme a la siguiente tabla:

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	% sobre excedente de límite inferior
\$233,343.41	\$233,343.40	\$0,00	2.0
\$233,343.41	\$280,012.02	\$4,666.79	5.0
\$280,012.03	\$326,680.83	\$7,000.33	10.0
\$326,680.84	\$420,017.94	\$11,667.19	15.0
\$420,017.95	En adelante	\$25,667.73	17.0

### Época de pago

El ISAN se calcula por ejercicios fiscales, excepto en el caso de las importaciones. Los contribuyentes realizan pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del ejercicio, mediante declaración que presentan en las oficinas autorizadas, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El ISAN es un impuesto anual por lo que se paga mediante declaración, los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal, excepto en el caso de las importaciones, que se paga en la aduana conjuntamente con el impuesto general de importación.

Lo anterior sin perjuicio de que se tengan que realizar pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada mes, respecto de las enajenaciones del mes anterior. Los pagos provisionales se deducen del pago anual definitivo.

## VII. Conclusiones

---

Como hemos visto, los elementos esenciales de los impuestos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago. Los elementos esenciales de los impuestos federales se resumen en la siguiente tabla:

	ISR	IVA	IEPS	ISAN
Sujeto	Personas que perciben ingresos: residentes en México o residentes en el extranjero, pero con fuente de riqueza en el país.	Personas físicas y morales que: enajenen bienes, presten servicios	Personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen o importen ciertos bienes o presten determinados servicios.	Personas físicas y morales que enajenen o importen vehículos nuevos.
Objeto	Los ingresos que perciben las personas en efectivo, en especie o en crédito.	Gravar los actos o actividades señalados.	Gravar la enajenación e importación de: bebidas alcohólicas y cerveza, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, tabacos labrados, gasolinas y diésel, bebidas energizantes, bebidas con azúcares añadidos, combustibles fósiles, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico. Gravar los servicios por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución,	Gravar la enajenación e importación de automóviles nuevos.

	<b>ISR</b>	<b>IVA</b>	<b>IEPS</b>	<b>ISAN</b>
			con motivo de la enajenación de: bebidas alcohólicas y cervezas, alcoholos y mieles, tabacos labrados, bebidas energizantes, plaguicidas y alimentos con alto contenido calórico. También se gravan los servicios de juegos de apuestas y sorteos, y los de telecomunicaciones.	
<b>Base</b>	Ingresos percibidos objeto de impuesto, menos deducciones.	El valor de la operación.	De manera general, el valor del bien que se enajena o importa. También pueden constituir la base, en su caso, la cantidad de litros y la graduación alcohólica.	El precio de venta del automóvil, incluyendo el equipo opcional común o de lujo. En el caso de importación, incluye las contribuciones pagadas, salvo IVA.
<b>Tasa</b>	Dependiendo del límite inferior en que se ubique la base, ésta puede ir desde el 1.92% al 35% para personas físicas. Para personas morales es del 30%.	Tasa general: 16%  Tasa especial: 0%	Se establecen distintas tasas y/o cuotas, para cada bien o servicio.	Dependiendo del límite inferior en que se ubique la base, ésta puede ir desde el 2% al 17%.
<b>Época de pago</b>	Impuesto anual: abril para personas físicas y marzo para morales, del año siguiente. Pagos provisionales: a más tardar el 17 del mes siguiente.	A más tardar el 17 del mes siguiente.	A más tardar el 17 del mes siguiente.	Impuesto anual: a más tardar en abril del año siguiente. Pagos provisionales: a más tardar el 17 del mes siguiente. Importación: cuando se paga el impuesto general de importación.





## **La facultad del Estado para cobrar contribuciones**



## I. Introducción

---

El sexto número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", aborda la facultad del Estado para cobrar impuestos. Para ello, primero se expondrá cuáles son los órganos y organismos federales del Estado que pueden recaudar contribuciones y qué contribuciones federales pueden recaudar.

Se explicará en qué consiste la determinación, se distinguirá entre la auto determinación (cuando el contribuyente por sí mismo calcula los impuestos u otras contribuciones a pagar) y la determinación realizada por la autoridad fiscal. Establecido lo anterior, veremos qué sucede cuando los contribuyentes no cumplen con su obligación fiscal de pago de contribuciones.

Finalmente, se describirá la facultad sancionadora de las autoridades tributarias. Esto es, la facultad de sancionar al contribuyente ante el incumplimiento del pago de impuestos o demás contribuciones.

## II. Órganos y organismos con facultad recaudatoria

---

Como vimos en el número 2 de ésta Serie, el órgano legislativo tiene la facultad de crear impuestos y demás contribuciones. Una vez creadas mediante ley, el Estado, a través de la Administración Tributaria, tiene la facultad de recaudar. Así, la facultad recaudadora es la acción de realizar el cobro de las diversas obligaciones tributarias conforme a las leyes fiscales.

Originariamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la encargada de cobrar las contribuciones en los términos de las leyes aplicables, y de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.<sup>1</sup> Esto lo realiza, en gran medida, por medio del órgano descentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El SAT tiene por objeto “la realización de una actividad del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales”.<sup>2</sup>

Sin embargo, otros órganos y organismos que no forman parte de la SHCP también tienen el carácter de autoridad fiscal con función recaudadora. Por tanto, de igual forma puedan realizar acciones fiscales como el cobro de contribuciones.

En el ámbito federal, los principales organismos con facultad recaudadora; es decir, encargados del cobro de impuestos son:

---

<sup>1</sup> Artículo 31, fracción XI, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

<sup>2</sup> Artículo 2, Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.

- El Servicio de Administración Tributaria (SAT)
- El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)
- El Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)
- Comisión Nacional del Agua (CONAGUA)

El IMSS y el INFONAVIT son denominados *organismos fiscales autónomos*, pues son organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales. La principal función de estos organismos es ayudar al Estado en el ejercicio de la recaudación y administración de determinados ingresos, específicamente, aportaciones de seguridad social.

El otro órgano con función recaudadora, la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA), también ayuda al Estado en la recaudación y administración de impuestos, aunque en este caso, se trata de un órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, que cobra y administra derechos relativos al agua.

Ahora conozcamos un poco más sobre los órganos y organismos con facultades recaudadoras.

### **Servicio de Administración Tributaria**

Como hemos mencionado, el SAT es un órgano desconcentrado de la SHCP, tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera a fin de que las personas físicas y morales contribuyan de forma proporcional y equitativa al gasto público. Además, también es el

encargado de asegurar que los contribuyentes realicen la tarea de cumplir con las disposiciones tributarias y aduaneras. Por ello, puede realizar auditorías, inspecciones, revisiones, etc., a los contribuyentes, como veremos más adelante. Asimismo, el SAT tiene la obligación de facilitar, incentivar, generar y proporcionar la información necesaria para que los contribuyentes cumplan voluntariamente con el pago de impuestos y demás contribuciones.

De este modo, las principales atribuciones del SAT son: recaudar, determinar y liquidar en su caso, los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable y conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.<sup>3</sup> Como se advierte, el SAT ostenta la parte medular de las funciones fiscales de la SHCP.

### **Instituto Mexicano del Seguro Social**

El IMSS es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cuya misión es “ser el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional, para todos los trabajadores y sus familias”.<sup>4</sup> Así, el IMSS es el organismo encargado de la seguridad social en México; esto es, debe garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión previo cumplimiento de los requisitos legales.<sup>5</sup> Sin embargo, como hemos mencionado, también tiene el carácter de organismo fiscal autónomo.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Artículo 7, fracciones I y IV, Ley del Servicio de Administración Tributaria.

<sup>4</sup> Página electrónica del IMSS, <http://www.imss.gob.mx/mision>. Fecha de consulta, 23 de junio de 2015.

<sup>5</sup> Artículo 2, Ley del Seguro Social.

<sup>6</sup> Artículo 5, Ley del Seguro Social.

Estas funciones del IMSS (como encargado de la seguridad social y como organismo fiscal autónomo) están vinculadas, pues la seguridad social se financia mediante aportaciones tripartitas de los trabajadores, patrones y el gobierno (cuota social), de las cuales es responsable el IMSS. Conforme al artículo 271 de la Ley del Seguro Social, las cuotas que corresponden al IMSS son aportaciones de seguridad social, es decir, las conceptualizadas por la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. En este sentido, como vimos en el número 3 de esta Serie, las cuotas que financian la seguridad social son un tipo de contribuciones.

Dentro de las funciones fiscales del IMSS están: recaudar, administrar, determinar, liquidar y cobrar las mencionadas cuotas, y como resultado de estas funciones, es calificado como un organismo fiscal autónomo.

### **Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores**

Es un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propios, además de ser también un organismo fiscal autónomo.<sup>7</sup> El INFONAVIT se encarga de dar cumplimiento al derecho a la vivienda de los trabajadores establecido en la Constitución. Se trata de un fondo nacional que se integra con aportaciones patronales por cada uno de los trabajadores. Estas cuotas, al igual que en el caso del IMSS, son contribuciones del tipo *aportaciones de seguridad social*.

Es por lo anterior que el INFONAVIT tiene el carácter de organismo fiscal autónomo y en ese sentido se encuentra facultado para determinar, liquidar, requerir pagos, recibir pagos, cobrar y, en su caso, ejecutar las aportaciones

---

<sup>7</sup> Artículo 2, Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

<sup>8</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 28 ed., México, Porrúa, pp. 87 y 88.

patronales y los descuentos omitidos, entre otras funciones fiscales.<sup>8</sup>

### **Comisión Nacional del Agua**

Como se ha referido, CONAGUA es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales; es responsable de administrar, regular, controlar y proteger las aguas nacionales en el país.

Su Reglamento Interior le atribuye la facultad de ser autoridad fiscal<sup>9</sup> y ejercer el cobro, determinación, recaudación y fiscalización de contribuciones y aprovechamientos, específicamente derechos sobre aguas nacionales y bienes públicos inherentes, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos, y demás disposiciones fiscales aplicables.

---

<sup>8</sup> Artículos 222, Ley Federal de Derechos y 73, fracción XXXII, Reglamento Interior de la Comisión Nacional del Agua.

### III. La determinación de los impuestos

---

En el número 2 de esta Serie advertimos que el legislador tiene la facultad de crear contribuciones mediante leyes; asimismo, en el número 4 notamos que hay leyes fiscales que establecen hechos hipotéticos (hechos imponibles) que de ocurrir en la realidad, provocan el nacimiento de la obligación tributaria.

Esta obligación consiste en entregar una cantidad de dinero al Estado a través de los distintos órganos u organismos fiscales con facultad de recaudación (SAT, IMSS, INFONAVIT, CONAGUA) que corresponda. Dicho pago debe realizarse oportunamente en las fechas que indica la ley.

Pero, ¿cuánto debe pagar el contribuyente? Antes de realizar el pago del impuesto u otra contribución, se tiene que fijar la cantidad o importe exacto de dinero que el contribuyente debe entregar al Estado. A esto se le denomina "determinación de la obligación fiscal", operación matemática encaminada a establecer dicha cantidad mediante la aplicación de las tasas establecidas en ley para ese propósito a la base imponible (monto sobre el cual se aplica la tasa).

Por regla general, corresponde a cada contribuyente realizar la determinación de las contribuciones a su cargo, en estos casos se habla de "autodeterminación". En la autodeterminación, el contribuyente reconoce que realizó el hecho imponible y hará el cálculo para determinar la cantidad de su obligación fiscal. Posteriormente lo comunicará a la autoridad fiscal por medio de una declaración, para luego pagar la cantidad correspondiente.

De este modo, advertimos que el cumplimiento de la obligación fiscal es llevado a cabo por el propio contribuyente, pues, partiendo del principio de buena fe,<sup>10</sup> la ley fiscal le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Si los contribuyentes pagan su adeudo, se cumple con el ciclo tributario (nacimiento, determinación, pago y extinción de la obligación fiscal), sin interferencia de la autoridad.

No obstante, de manera excepcional, la autoridad fiscal se encarga de determinar la contribución; en este caso, el contribuyente debe proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de causación (fecha en que se realizó el hecho imponible).<sup>11</sup>

Por otra parte, existen casos en donde la autoridad efectúa la determinación de la obligación tributaria, principalmente cuando se tiene sospecha de que el contribuyente no realizó una correcta determinación de las contribuciones que le corresponden pagar.

Las autoridades fiscales, además de la facultad recaudadora, tienen también la facultad fiscalizadora mediante la cual pueden realizar actividades de investigación y control (auditorías, revisiones, inspecciones, etc.) sobre las operaciones económicas y actos de los contribuyentes, para comprobar si éstos, en efecto, cumplieron debidamente con sus obligaciones fiscales al pagar la cantidad de contribuciones que les correspondía.

Así, las facultades de fiscalización sirven para constatar y revisar los datos presentados en la declaración del contribuyente y, en caso de existir diferencia entre lo

---

<sup>10</sup> Cfr. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 28 ed., México, Themis, 2012, p. 144.

<sup>11</sup> Artículo 6, Código Fiscal de la Federación

declarado y pagado y lo que se debió declarar y pagar, la autoridad rectifica la declaración del contribuyente, dando lugar a una nueva determinación tributaria, sólo que esta vez emitida por la autoridad fiscal.<sup>12</sup> Esta determinación de la autoridad debe ser debidamente notificada al contribuyente para que surta efectos legales.

Ahora bien, el contribuyente puede conformarse con esta nueva determinación de la obligación fiscal o puede no estar de acuerdo. En este último caso, existen diversos medios de defensa (administrativo, jurisdiccional y no jurisdiccional) a favor de los contribuyentes para resolver el desacuerdo. Abundaremos sobre este tema en otro número de esta Serie, por el momento basta decir que la determinación queda fija cuando se resuelven los medios de defensa interpuestos.

Por último, advertimos cómo, mediante los actos de los particulares, de la autoridad fiscal o de ambos coordinadamente, se establece en cada caso particular la configuración del hecho imponible, la base imponible y la cantidad de contribuciones a pagar.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Cfr. Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, op. cit., nota 8, p. 564.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 556.

## IV. ¿Qué pasa cuando no se cumple la obligación fiscal?

---

Una vez realizada la determinación del impuesto o contribución por el propio contribuyente o por la autoridad fiscal, corresponde al primero cumplir con el pago; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente, ya sea porque considere que en alguna forma es afectado en sus derechos, o bien, simplemente por morosidad.<sup>14</sup>

El pago de impuestos o contribuciones se vuelve exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin cumplir con la obligación. Esta exigibilidad da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales como el SAT, IMSS, INFONAVIT y CONAGUA. Es decir, si el contribuyente no cumple con su obligación fiscal, la recaudación se realiza de manera forzosa.

Para cobrar o recaudar los impuestos y demás contribuciones exigibles de forma ineludible, las autoridades fiscales cuentan con un mecanismo propio de la materia fiscal que se llama Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) o procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional.

La finalidad del PAE no es la resolución de la controversia, sino la recaudación de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el contribuyente.<sup>15</sup> Así, el PAE se funda en la necesidad de

---

<sup>14</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2 ed., México, Oxford, 2002, pp. 237-245.

<sup>15</sup> *Idem*.

que el Estado realice sus atribuciones (en este caso el de recaudación forzosa) en forma administrativa sin estar sujetas a las trabas y dilaciones que acarrea la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial. Se funda además en la presunción de legitimidad de las resoluciones dictadas por los órganos del Estado, presunción que, a su vez, se basa en la idea de que esos órganos son en realidad instrumentos desinteresados que sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva y que actúan conforme a los mandatos de las normas legales.<sup>16</sup>

Para que la autoridad pueda iniciar el PAE se deben satisfacer al menos los siguientes requisitos:

- Que exista una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado
- Cuando dicha obligación no haya sido debidamente liquidada; es decir, que no se haya pagado el crédito fiscal
- La obligación debió ser notificada debidamente al contribuyente haya sido notificada debidamente al contribuyente
- Que la obligación fiscal tenga el carácter de exigible; es decir, que haya transcurrido el plazo que señala la ley para realizar el pago

Cumplidos estos requisitos, la autoridad fiscal puede realizar el cobro coactivo. Este procedimiento se integra por diferentes etapas: requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes y remate.

---

<sup>16</sup> Cfr. Fraga Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2000, p. 282

El requerimiento de pago es la diligencia por medio de la cual, las autoridades fiscales exigen al contribuyente el pago del crédito fiscal no cubierto. Si el contribuyente paga las contribuciones debidas y los accesorios (multas, recargos), termina el procedimiento, pues se cumple con la obligación fiscal. Pero si después del requerimiento, el contribuyente no realiza el pago, se pasa a la segunda etapa del procedimiento.

La segunda etapa de PAE, el embargo, es un acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de los créditos fiscales mediante el aseguramiento de bienes (muebles, inmuebles, negociaciones) propiedad del contribuyente o deudor.<sup>17</sup>

Los bienes embargados pueden ser objeto de un remate posterior, con la finalidad de recuperar los créditos fiscales no cubiertos en su oportunidad. La tercera etapa, el remate, es el acto mediante el cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancias que se obtienen de la adjudicación de bienes en subasta o almonedas.

---

<sup>17</sup> Artículo 151, Código Fiscal de la Federación.

## V. La facultad de sancionar a contribuyentes

---

Vimos en el apartado anterior que la exigibilidad del crédito fiscal da paso al cobro forzoso de contribuciones; sin embargo, también al ejercicio de la facultad sancionadora de la autoridad fiscal, pues se comete una infracción fiscal.

Así, cuando no se pagan los impuestos o demás contribuciones que correspondan, las autoridades no sólo pueden proceder al cobro coactivo del crédito fiscal mediante el PAE, sino también pueden imponer al contribuyente una sanción económica en forma de multa. El cobro forzoso que se realiza, abarca tanto a las contribuciones omitidas como a la multa que corresponda y demás accesorios, como recargos, actualizaciones y gastos de ejecución.

La multa es una cantidad monetaria que se impone al contribuyente infractor como castigo y como represión a su conducta (no pagar las contribuciones que le correspondían) contraria a la ley fiscal.

Además de la multa, otros accesorios como el recargo, actualización y gastos de ejecución, a veces son también considerados como sanciones. El *recargo* es la cantidad de dinero que se impone al contribuyente como indemnización por no pagar a tiempo las contribuciones; su finalidad es cubrir el perjuicio o pérdida ocasionada al no pagar. Se denominan *recargos por mora* al recargo que se genera cuando se incumple con la obligación sustantiva de pagar impuestos o demás contribuciones.

La *actualización* se refiere al valor real de la cantidad que se dejó de pagar a la autoridad tributaria. Es decir, equivale a la pérdida del poder adquisitivo del peso a través del tiempo como consecuencia de la depreciación y la inflación.

Las multas, los recargos y los gastos de ejecución también deben actualizarse.

Los *gastos de ejecución* son la cantidad de dinero que la autoridad tuvo que erogar para realizar la recaudación de manera coactiva.

Por último, el llamado crédito fiscal incluye las contribuciones no pagadas, las multas, los recargos y los gastos de ejecución y las actualizaciones, por lo que el contribuyente que no cumplió con su obligación de pagar impuestos o demás contribuciones oportunamente, tendrá que pagar una cantidad mayor a lo que le correspondía por concepto de contribuciones.

## VI. Conclusiones

---

**Primera.** Mientras que el Poder Legislativo tiene la facultad de crear contribuciones, la Administración Tributaria tiene la facultad recaudadora; es decir, la facultad de realizar el cobro de las diversas obligaciones tributarias, conforme a las leyes.

**Segunda.** Respecto de las contribuciones federales, la SHCP, a través del órgano descentralizado SAT, es la encargada de cobrar contribuciones en los términos de las leyes aplicables, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. No obstante, las leyes otorgan funciones fiscales respecto de determinadas contribuciones a otros órganos u organismos denominados organismos fiscales autónomos: IMSS, INFONAVIT y CONAGUA.

**Tercera.** Para cumplir con la obligación fiscal, primero hay que *determinar* dicha obligación. La determinación es la operación matemática encaminada a establecer la cantidad de contribuciones que corresponde pagar, mediante la aplicación de las tasas establecidas en la ley para ese propósito a la base imponible. Por regla general la determinación de la obligación fiscal corresponde al propio contribuyente (autodeterminación), pero en ocasiones es realizada por la autoridad fiscal con ayuda de la facultad fiscalizadora, especialmente cuando se tiene sospecha de que el contribuyente no realizó correctamente la determinación de contribuciones.

**Cuarta.** Cuando el contribuyente no paga voluntaria y oportunamente las contribuciones que le corresponden,

la autoridad fiscal puede realizar la recaudación o cobro de manera coactiva, esto se realiza a través del PAE o procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional.

**Quinta.** Cuando el contribuyente no cumple voluntaria y oportunamente con sus obligaciones fiscales comete una infracción y la autoridad fiscal le puede imponer una sanción económica en forma de multa. También se imponen otros accesorios como recargos, actualizaciones y gastos de ejecución.



## **Contribuyente, ¿conoces tus derechos y obligaciones?**



## I. Introducción

---

En este séptimo número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", conoceremos algunos derechos trascendentales de los contribuyentes, así como sus obligaciones más importantes.

Primero, vamos a aproximarnos a los cuatro derechos fundamentales (proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público) contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana; para después abordar algunos derechos legales que ayudan a hacer efectivos estos derechos fundamentales, los cuales se encuentran en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Por último, describiremos algunas de las obligaciones más importantes del contribuyente.

## **II. Derechos fundamentales del contribuyente**

---

En capítulos anteriores de esta serie, hemos mencionado que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de las personas de contribuir al gasto público. No obstante, también debemos destacar que dicho precepto constitucional no sólo establece la obligación de contribuir, sino también la forma en que se debe cumplir con dicha obligación. En este sentido, se establecen límites a la potestad del legislador para crear impuestos y demás contribuciones; sólo se deben crear contribuciones que cumplan con los parámetros que establece la Constitución.

Los límites a la potestad para crear impuestos y demás contribuciones son los derechos fundamentales de legalidad tributaria, proporcionalidad tributaria, equidad tributaria y destino al gasto público de las contribuciones.

Estos cuatro derechos también los podemos llamar derechos fundamentales del contribuyente, porque están recogidos y protegidos por nuestra ley fundamental, la Constitución.

Lo anterior, sin perjuicio de que los contribuyentes, en tanto personas, también gozan del cúmulo de derechos sancionados por el texto constitucional y los tratados internacionales, aún y cuando no estén directamente vinculados a la materia tributaria.

### **1. Derecho a la legalidad tributaria (reserva de ley tributaria)**

Significa que la ley que establece la contribución debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la

obligación tributaria: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto y cantidad que servirá de base para calcular la contribución. Estos elementos no deben quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.

## **2. Derecho a la proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva)**

Significa que los sujetos obligados deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Es decir, debe aportar más quien más ingreso perciba; pero la contribución nunca debe ser una cantidad tal que represente una exacción, y que deje al contribuyente sin la posibilidad de una vida digna.

## **3. Derecho a la equidad (igualdad tributaria)**

Significa que las leyes tributarias deben otorgar el mismo trato a todos los sujetos pasivos colocados en el supuesto del hecho generador del impuesto, reflejando así, un estado de igualdad. Esto es, se deben tratar como iguales a los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación y como desiguales, a los que no.

## **4. Derecho de destino al gasto público**

Significa que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades el Estado, en función del bien común. Es decir, este derecho impide que los impuestos y demás contribuciones se destinen a cubrir necesidades individuales, sin advertir beneficios colectivos o sociales.

### **III. Derechos de los contribuyentes (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente)**

---

Además de los derechos constitucionales mencionados en el apartado anterior, el legislador ha reconocido en ley otros derechos específicos del contribuyente, que ayudan a hacer efectivos los derechos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público sancionados por la Constitución. Estos derechos se encuentran en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y se pueden resumir en diez derechos.

#### **1. Derecho a ser informado y asistido<sup>1</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser informado y asistido por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, proporcionándole la información suficiente respecto de su situación fiscal en los diferentes supuestos o etapas de su relación con la autoridad.

En principio, el contribuyente tiene el derecho a ser informado y asistido sobre sus derechos y obligaciones, y específicamente, al inicio de las facultades de comprobación y de cualquier actuación de la autoridad tributaria tendente a comprobar el cumplimiento, contenido y alcance de sus obligaciones fiscales.

El contribuyente debe ser enterado de manera clara sobre las diversas formas de pago de las contribuciones, para lo cual la autoridad está obligada a publicar periódicamente instructivos de fácil comprensión.

---

<sup>1</sup> Artículos 2, fracciones I, III, IV, V y XII, 3, 5, 7, 12 y 13, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En caso de que formen parte de un procedimiento, este derecho comprende conocer la identidad de la autoridad bajo cuya responsabilidad se tramite y el estado de su tramitación.

Por último, implica también obtener la certificación y copia de las declaraciones presentadas en un procedimiento, así como a acceder a los registros y documentos que forman parte del expediente abierto a su nombre.

## **2. Derecho a ser escuchado<sup>2</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer pruebas, y que se tomen en cuenta por la autoridad competente, administrativa o jurisdiccional, antes de emitir su resolución.

Este derecho incluye la posibilidad de formular alegaciones y de aportar documentos y otras pruebas que el contribuyente estime convenientes. En caso de que se trate de un asunto que se ventile ante la autoridad jurisdiccional, también puede presentar como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. También implica que el órgano administrativo o jurisdiccional tenga en cuenta todos los alegatos y pruebas ofrecidas al redactar su resolución y, aunque no acepte los criterios del contribuyente, haga mención expresa de cada una de ellas en la resolución.

## **3. Derecho de petición<sup>3</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho, por una parte, a obtener certificación y copia de sus declaraciones fiscales, previo pago de los derechos respectivos; y por otra, a formular consultas a la autoridad tributaria.

---

<sup>2</sup> Artículos 2, fracciones X y XI, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

<sup>3</sup> Artículos 2, fracción V, y 9, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

De esta manera, el contribuyente tiene derecho a consultar a la autoridad tributaria respecto del tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas a las que se enfrenta, quien deberá contestarlas por escrito en un plazo máximo de tres meses.

También tiene derecho a que la respuesta de la consulta obligue a la autoridad tributaria cuando la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto, que éstos no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad y que ésta se formule antes de que la autoridad ejerza facultades de comprobación.

#### **4. Derecho a la confidencialidad y protección de datos<sup>4</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la autoridad tributaria resguarde con carácter reservado la información, datos, informes o antecedentes que los contribuyentes y terceros con ellos relacionados les proporcione, los cuales sólo podrán ser utilizados en los casos previstos por las leyes aplicables.

En este sentido, la Administración Tributaria, en términos de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, tiene la obligación de garantizar la protección de datos personales que estén en su poder, así como de permitir el acceso a los mismos, e incluso a su rectificación, corrección u oponerse a su difusión o a cierto tratamiento, mientras no se establezca lo contrario en ley.

Este derecho también implica acceder a los registros y documentos que forman parte de un expediente abierto

---

<sup>4</sup> Artículos 2, fracción VII, 3 y 10, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

a nombre del contribuyente y que obren en los archivos administrativos, cuando tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud.

Por último, aun cuando la Administración Tributaria informa al INEGI sobre los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes, debe respetar la confidencialidad de los datos individuales.

### **5. Derecho a la autocorrección fiscal<sup>5</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleve a cabo la autoridad tributaria.

En otras palabras, el contribuyente puede autocorregirse en las distintas contribuciones que sean objeto de revisión con la presentación de la declaración normal o complementaria que corresponda, a partir del inicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que la autoridad tributaria notifique la resolución determinante de las contribuciones omitidas.

Asimismo, el derecho a la autocorrección fiscal se vincula con el de presunción de buena fe, por lo que corresponde a la autoridad tributaria acreditar que se reúnen las circunstancias agravantes en la comisión de infracciones fiscales.

Por último, este derecho también permite realizar el pago de las contribuciones omitidas en parcialidades, siempre que se garantice el interés fiscal.

---

<sup>5</sup> Artículos 2, fracción XIII, 14, 15, 16 y 17, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

## **6. Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido<sup>6</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a pagar únicamente la cantidad correcta de contribuciones, no más, no menos. Por lo que, en caso de pagar en exceso, tiene derecho a recibir la devolución de las cantidades pagadas indebidamente que procedan en términos de las leyes fiscales.

No pagar más contribuciones de lo debido es un derecho que viene exigido por los derechos de proporcionalidad y equidad. Es la posibilidad que tiene el contribuyente de que le sean reintegradas las cantidades que haya pagado indebidamente; así como los saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre que se haya determinado correctamente y conforme a lo previsto en las disposiciones fiscales.

## **7. Derecho de acceso a la justicia fiscal<sup>7</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho al ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a través de los medios proporcionados por el Estado. El acceso efectivo a la justicia fiscal requiere que las personas conozcan sus derechos y los mecanismos disponibles para exigirlos.

Este derecho, que se relaciona con la garantía de la igualdad, implica la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia en donde el contribuyente pueda acudir para exigir la reparación de sus derechos vulnerados.

Bajo este tenor, los contribuyentes tienen el derecho de contar con los recursos y medios de defensa que procedan

---

<sup>6</sup> Artículos 2, fracción II, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

<sup>7</sup> Artículos 2, fracción XIV, 23 y 24, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

contra los actos de las autoridades fiscales. Esto quiere decir que la notificación de los actos de autoridad debe indicar el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse.

Por otra parte, el contribuyente tiene derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un domicilio para recibir notificaciones.

### **8. Derecho a la presunción de buena fe<sup>8</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a que todas las actuaciones que realice se presuman de buena fe; por tanto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de cualquier circunstancia agravante en la comisión de infracciones fiscales.

El derecho a la presunción de buena fe obliga a que la autoridad tributaria perciba al contribuyente como un sujeto que tiene siempre el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes; es decir, la información que proporcionada se presume completa y exacta, de lo contrario, corresponderá a la autoridad demostrarlo.

Esto significa que toda falta, así como la intención de cometerla, debe comprobarse por la autoridad tributaria. Bajo esta perspectiva, el derecho a la presunción de buena fe parte de la confianza como marco dentro del cual deben desarrollarse las relaciones de los particulares con la autoridad.

### **9. Derecho a una administración ágil y eficiente<sup>9</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil y

---

<sup>8</sup> Artículos 21, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

<sup>9</sup> Artículos 2, fracciones I, VI y IX, y 4, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

transparente, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y se desarrolle en la forma menos onerosa para el contribuyente.

Este derecho implica tres obligaciones para la autoridad tributaria. La primera es facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

La segunda es que las actuaciones de la autoridad tributaria en donde intervenga el contribuyente se lleven a cabo en la forma que resulte menos gravosa para él, siempre que esto no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Además, implica que el contribuyente no tenga que aportar documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria actuante.

Por último, la Administración Tributaria debe fomentar el principio de simplificación en la política, legislación y gestión tributaria.

## **10. Derecho a un trato respetuoso<sup>10</sup>**

Significa que el contribuyente tiene derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la Administración Tributaria.

El derecho a un trato respetuoso implica que toda interacción de la autoridad tributaria con el contribuyente se realice con la debida consideración y deferencia. En otras palabras, los servidores públicos de la Administración Tributaria deben dirigirse a la persona con cortesía y educación, escuchándolo atentamente en su calidad de contribuyente, sin ofenderlo con su trato, ni abusar de su posición de autoridad.

---

<sup>10</sup> Artículos 2, fracción VIII, Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

A mayor abundamiento, este derecho exige el puntual e irrestricto respeto a la totalidad de los derechos de las personas como pagadores de impuestos. Esto quiere decir, que las relaciones entre la autoridad tributaria y el contribuyente, deben basarse en la cooperación, respeto mutuo y buena fe.

## IV. Obligaciones del contribuyente

---

Como advertimos en el número cuatro de esta serie “Lo que todo contribuyente debe saber”, la obligación principal del contribuyente es una obligación de dar, es decir, pagar los impuestos y demás contribuciones que correspondan. Sin embargo, hay otras obligaciones formales como las de hacer y de tolerar. Veamos las principales obligaciones del contribuyente.

### 1. Pagar contribuciones

Como ya establecimos, la Constitución dispone que todos debemos contribuir a los gastos públicos. Esta obligación de pago de contribuciones es conocida como la obligación tributaria sustantiva, pues gira entorno a la prestación principal: pagar en dinero una cantidad según dispongan las leyes, por cuenta propia o a través de retenedores o recaudadores (ejemplo, los patrones). Excepcionalmente, el pago puede ser en especie.<sup>11</sup> Además, los pagos deben realizarse en el tiempo y forma que establece la ley.

Al lado de la obligación sustantiva de pago, están las obligaciones formales, consideradas accesorias porque giran en torno a la obligación principal. Estas obligaciones surgen por una interrelación entre el contribuyente y la autoridad fiscal y tienen por objeto facilitar el pago y el control de la obligación sustantiva.

### 2. Inscribirse en el RFC y presentar avisos<sup>12</sup>

Todas las personas que realizan los distintos hechos imponibles establecidos en la ley, tienen la obligación

---

<sup>11</sup> Artículo 20, Código Fiscal de la Federación.

<sup>12</sup> Artículos 27, segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación

de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC). El registro se hace ante las oficinas del Servicio de Administración Tributaria. La persona lo puede hacer por sí misma o, en ocasiones, a través de su empleador.

Esta obligación se realiza una sola vez, y a partir de este registro, la autoridad fiscal otorga al contribuyente una clave alfanumérica compuesta de 13 caracteres. Los dos primeros generalmente corresponden al apellido paterno, el tercero a la inicial del apellido materno y el cuarto al primer nombre. Los siguientes seis dígitos corresponden a la fecha de nacimiento (año, mes y día), y por último, los tres dígitos restantes corresponden a la homoclave designada por el SAT.

Aunado a la obligación de inscribirse, los contribuyentes también están obligados a mantener actualizada la información del RFC<sup>13</sup> (su situación fiscal), a partir de los siguientes avisos:

- **Aviso de suspensión de actividades.** El contribuyente debe presentarlo cuando interrumpe las actividades por las cuales está obligado a presentar declaraciones o pagos periódicos.
- **Aviso de reanudación de actividades.** El contribuyente debe presentar este aviso cuando habiendo solicitado la suspensión de actividades, obtenga nuevamente ingresos por concepto de la actividad suspendida.
- **Aviso de actualización de actividades económicas y de obligaciones fiscales.** El contribuyente está obligado a presentar este aviso cuando opte por iniciar, dejar de realizar o, en su caso, elija una opción de tributación diferente a la que ha venido realizando.

---

<sup>13</sup> Artículo 27, primer párrafo, Código Fiscal de la Federación.

### **3. Emitir Facturas electrónicas<sup>14</sup>**

Las leyes fiscales establecen la obligación de algunos contribuyentes de emitir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen.

La factura electrónica es la representación digital del Comprobante Fiscal Digital (CFD), que está apegada a los estándares definidos por el SAT.<sup>15</sup> Este comprobante puede ser generado, transmitido y resguardado utilizando medios electrónicos. Cada factura electrónica emitida cuenta con: a) un sello digital (Firma Electrónica Avanzada) que corrobora su origen y le da validez ante el SAT; b) una cadena original que funciona como un resumen del contenido de la factura, y c) un folio que indica el número de la transacción.

### **4. Llevar y conservar contabilidad<sup>16</sup>**

Varios contribuyentes también están obligados a llevar y preservar su contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra con los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredice sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes.

---

<sup>14</sup> Artículos 29 y 29-A, Código Fiscal de la Federación.

<sup>15</sup> Anexo 19 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5328465&fecha=30/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328465&fecha=30/12/2013). Fecha de consulta: 10 de julio de 2015.

<sup>16</sup> Artículos 27, 28 y 30, Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben conservarla, en la mayoría de los casos, por cinco años, tiempo en que deberán ponerla a disposición de la autoridad fiscal cuando ésta así lo requiera. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad, deben conservar en su domicilio toda la información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

## 5. Presentar declaraciones<sup>17</sup>

Muchos contribuyentes tienen obligación de presentar declaraciones (provisionales, definitivas, informativas, entre otras). Los contribuyentes obligados a presentar declaraciones deben hacerlo en los plazos que la ley establezca, según la declaración.

Las declaraciones sirven para informar a las autoridades fiscales sobre las operaciones efectuadas por los contribuyentes en un lapso determinado. Todos estos documentos son formas oficialmente aprobadas, y contienen datos básicos y mínimos de los contribuyentes.

## 6. Permitir a la autoridad fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación<sup>18</sup>

En este caso se trata de una obligación de tolerar cuya finalidad es permitir que la autoridad verifique el correcto cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva. Así, el contribuyente está obligado a permitir la práctica de la inspección y comprobación, permitiendo a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten

---

<sup>17</sup> Artículo 27 y 30-32, Código Fiscal de la Federación.

<sup>18</sup> Artículos 45, Código Fiscal de la Federación.

el cumplimiento de las disposiciones fiscales. También está obligado a permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

## V. A modo de conclusión

---

Es importante que todo pagador de impuestos pueda identificar los derechos que tiene. Estar consciente de la existencia y del contenido de los derechos permite exigir su respeto. Por ello, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como Defensor por excelencia de los pagadores de impuestos, exhorta a los contribuyentes a conocer sus derechos y a acercarse a **PRODECÓN** cuando sientan les son vulnerados.

No obstante lo anterior, también corresponde a cada pagador de impuestos conocer sus obligaciones para poder cumplir en tiempo y forma, y de esta manera, contribuir al progreso de nuestro país, sufragando en la medida que corresponda a cada quien, los gastos públicos.





## **La defensa del contribuyente**



## I. Introducción

---

En el número anterior de esta serie: “Lo que todo contribuyente debe saber”, conocimos algunos de los derechos más trascendentales de los contribuyentes. Sin embargo, el mero reconocimiento de estos derechos en la Constitución y en las leyes no los hace realidad de manera automática. Por tanto, asegurar la protección y promoción de los derechos es una de las obligaciones básicas de las autoridades en los Estados de Derecho.

En este contexto, existen una serie de instrumentos, mecanismos o medios para proteger a los contribuyentes afectados por la violación a sus derechos. Es decir, instrumentos a los cuales los contribuyentes pueden acudir cuando la autoridad realice actos que no respetan sus derechos como pagadores de impuestos.

En este octavo número de la serie “Lo que todo contribuyente debe saber”, nos aproximaremos a los distintos tipos de medios de defensa de los contribuyentes: administrativos, jurisdiccionales y no jurisdiccionales.

## **II. La defensa administrativa del contribuyente (recursos administrativos)**

---

La defensa administrativa de los contribuyentes se realiza a través de recursos administrativos. Es decir, los contribuyentes pueden impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales que vulneren sus derechos ante la propia autoridad fiscal.

Los principales recursos administrativos a favor de los contribuyentes y en los que enseguida abundaremos son: recurso de revocación, recurso de inconformidad ante el IMSS y ante el INFONAVIT y el recurso de revocación contemplado en la Ley de Comercio Exterior.

### **1. Recurso de revocación (Código Fiscal de la Federación)**

En el recurso de revocación no existe un órgano independiente que dirima la controversia entre la autoridad fiscal y el contribuyente, sino que es la propia autoridad fiscal la que resuelve el recurso.

#### **A. Concepto**

El recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación (CFF) es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia actuación para determinar si estuvo conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso.

#### **B. Procedencia**

El recurso de revocación procede contra:

a) Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A (procedimiento de aclaración administrativa), 36 (resoluciones favorables a particulares) y 74 (solicitud de condonación de multas) del Código Fiscal de la Federación.

b) Actos de autoridades fiscales que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido.
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución.
- Afecten el interés jurídico de terceros.

### C. Plazo para interponer el recurso

El plazo para interponer el recurso de revocación es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una

autoridad fiscal, presentación que a partir de 2016 tendrá que realizarse a través de Internet (buzón tributario).

#### D. Autoridad competente

La autoridad competente es la autoridad que emitió el acto, por ejemplo, una Administración Local Jurídica o la Administración General de Grandes Contribuyentes.

### 2. Recurso de inconformidad (Ley del Seguro Social)

#### A. Concepto

El recurso de inconformidad regulado en la Ley del Seguro Social es un medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones por actos definitivos emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) con los que no estén de acuerdo.

#### B. Procedencia

El recurso de inconformidad procede contra actos o resoluciones definitivas del IMSS, que lesionen los derechos como contribuyentes de los patrones, asegurados o beneficiarios (trabajadores y sus dependientes), tales como:

- Resoluciones que determinen cuotas obrero-patronales omitidas.
- Resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- Resoluciones que establezcan diferencias en la liquidación de cuotas obrero-patronales.
- Resoluciones que determinen créditos fiscales.

#### **C. Plazo para interponer el recurso**

El plazo para interponer el recurso de inconformidad es dentro de los 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto definitivo que se impugna.

#### **D. Autoridad competente**

El recurso se presenta ante la sede delegacional o subdelegacional que corresponda a la autoridad emisora del acto. Resuelve el Consejo Consultivo Delegacional.

### **3. Recurso de inconformidad (Ley del INFONAVIT)**

#### **A. Concepto**

El recurso de inconformidad regulado en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores es un medio de defensa, de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones, por un acto del Instituto que lesione o viole sus derechos.

#### **B. Procedencia**

En los casos de desacuerdo de las empresas y de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción ante el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones.

#### **C. Autoridad competente**

La autoridad competente es la Comisión de Inconformidades del INFONAVIT.

#### **D. Plazo para interponer el recurso**

El plazo para promover el recurso, es dentro de 15 días

siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

#### **4. Recurso de revocación (Ley de Comercio Exterior)**

##### **A. Concepto**

Es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su actuación para determinar si estuvo conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución que determine cuotas compensatorias a la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

##### **B. Procedencia**

Este recurso de revocación procede, entre otros, contra resoluciones:

- En materia de mercado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación.
- En materia de certificación de origen.
- Que determinen cuotas compensatorias definitivas y los actos que las apliquen.

##### **C. Plazo para interponer el recurso**

El plazo para interponer el recurso es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal federal. Es necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

#### **D. Autoridad competente**

Cuando se trata de resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público resuelve el recurso; en los demás casos, resuelve la Secretaría de Economía.

### **III. La defensa jurisdiccional del contribuyente**

---

Los medios jurisdiccionales de defensa son mecanismos en donde un tercero imparcial que ejerce la función jurisdiccional dirime las controversias entre la autoridad fiscal y el contribuyente. Es decir, ya no es la propia autoridad fiscal quien resuelve sino un tercero (tribunales que ejercen la función jurisdiccional).

La función jurisdiccional se entiende como la función del poder público que decide sobre cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos (de un tercero) con fuerza de verdad definitiva. Los medios jurisdiccionales en el ámbito fiscal son: Juicio Contencioso Administrativo Federal (Juicio de Nulidad).

#### **1. Juicio Contencioso Administrativo Federal (Juicio de Nulidad)**

##### **A. Concepto**

El Juicio Contencioso Administrativo es un medio jurisdiccional mediante el cual el contribuyente no satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo o por verse afectado por actos de la autoridad, decretos y acuerdos de carácter general –diversos a los reglamentos–, puede demandar la nulidad del acto, decreto o acuerdo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

##### **B. Procedencia**

En materia tributaria, el Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:

Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

Las que causen agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos. Multas por infracciones a normas administrativas federales.

Pensiones y prestaciones sociales en materia de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Decretos.

### C. Plazo para interponer el Juicio de Nulidad

El plazo para promover el Juicio de Nulidad cuando se tramita en la vía ordinaria es dentro de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, así como cuando haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada.

Si el Juicio de Nulidad se tramita en la vía sumaria, el plazo para promoverlo es dentro de 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

Se puede acudir al juicio sumario cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión y se trate de alguna de las siguientes resoluciones definitivas:

Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal.

Las que únicamente impongan multas o sanciones por infracción a las normas administrativas federales.

Las que exijan el pago de créditos fiscales (por no más de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal).

Las que requieran el pago de una póliza de fianza o garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla.

Las recaídas a un recurso administrativo (que la resolución recurrida sea de las antes citadas).

También procede el juicio en la vía sumaria contra resoluciones definitivas que se dicten en violación a una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de constitucionalidad de leyes o a

una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

#### D. Autoridad competente para resolver

La autoridad competente es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, (Sala Superior y Salas Regionales).

### 2. Juicio de Amparo

#### A. Concepto

El Juicio de Amparo es un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona acude ante un órgano judicial para reclamar un acto de un órgano del Estado o una ley, cuando siente que vulneran sus derechos fundamentales, en este caso, como contribuyente.

#### B. Procedencia

Existen dos tipos de Amparo: Directo e Indirecto. El Amparo Directo procede contra sentencias definitivas y resoluciones respecto de las cuales no se permite ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. El Amparo Indirecto procede contra:

- Leyes federales, tratados internacionales, constituciones de las entidades federativas, reglamentos, decretos o acuerdos; actos u omisiones de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativas o del trabajo; actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio (cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación).
- Actos de tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido.

- Actos de imposible reparación dentro de juicio.
- Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas.

### C. Plazo

El plazo para promover el Juicio de Amparo es dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución que se reclame, o aquél en que el quejoso haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución. Cuando se reclame una regla general auto aplicativa (cuando las obligaciones que impone la regla surgen de forma automática con su sola entrada en vigor), el plazo es de 30 días.

### D. Autoridad competente para resolver

El Amparo Directo es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa. Cuando el caso lo amerita, resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El Amparo Indirecto es resuelto por los Juzgados de Distrito.

## **IV. La defensa no jurisdiccional del contribuyente**

---

Los medios no jurisdiccionales son aquellos mecanismos que sin utilizar la función jurisdiccional, promueven y protegen los derechos de los gobernados mediante procesos propios, usualmente más flexibles.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente juega un papel de gran importancia en la defensa no jurisdiccional de los contribuyentes, ya que su objetivo es proteger, defender y observar los derechos de los que pagan impuestos; asimismo, su misión es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal, a través de la presentación de diversos servicios.

**PRODECON** conoce de cualquier acto en materia tributaria emitido por autoridades fiscales federales, incluyendo a los organismos fiscales autónomos como el IMSS e INFONAVIT, y las autoridades fiscales coordinadas de las 32 entidades federativas cuando cobran y administran impuestos federales.

En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente constituye un mecanismo no jurisdiccional de defensa de los contribuyentes, especialmente respecto del servicio de Quejas y Reclamaciones; sin embargo, todos los distintos servicios que ofrece la Procuraduría ayudan en la defensa no jurisdiccional de los pagadores de impuestos.

### **1. Quejas y reclamaciones**

Esta faceta de la Procuraduría le permite erigirse en *Ombudsman* del contribuyente. A través de esta facultad,

**PRODECON** conoce e investiga las quejas que se presentan contra los actos de las autoridades fiscales federales que los contribuyentes estiman violan sus derechos. Estos procedimientos pueden concluir con la emisión de Recomendaciones públicas a las autoridades fiscales, en cuyo caso se proponen las medidas correctivas que se estimen necesarias para reparar los derechos afectados.

Cualquier persona física o moral puede presentar la Queja o Reclamación, la cual es procedente contra cualquier acto emitido por autoridad fiscal y se inicia con la presentación de la solicitud por escrito, aclarando que también pueden admitirse quejas verbales, o bien, vía Internet.

El procedimiento de Queja puede terminar con la emisión de una Recomendación pública, no obligatoria, que constituye una llamada de atención a la autoridad responsable para que, como exigencia ética, la cumpla.

## **2. Otros servicios de PRODECON**

Además del procedimiento de Quejas y Reclamaciones, otros importantes servicios que ofrece la Procuraduría son: Asesoría, Representación Legal y Defensa, y Acuerdos Conclusivos.

### **A. Asesoría**

La Asesoría es el primer nivel de atención a los contribuyentes, donde éstos plantean ante la Procuraduría su problemática derivada de algún acto de autoridad fiscal. Basta que el interesado haya sido objeto de algún acto de autoridad fiscal que sienta que lo afecte de alguna forma, o que no comprenda o sepa cómo actuar para solicitar el servicio.

## B. Representación Legal y Defensa

Con este servicio **PRODECON** se constituye en abogado defensor de los contribuyentes ante las autoridades fiscales o tribunales federales. El servicio se ofrece a cualquier persona, física o moral, que se ve afectado por algún crédito determinado por las autoridades fiscales federales, siempre y cuando no excedan de 30 veces el Salario Mínimo General Vigente en el Distrito Federal elevado al año, sin tomar en cuenta actualizaciones, recargos o multas, cantidad que asciende a \$767,595.00 para 2015.

## C. Acuerdos Conclusivos

A través de esta figura incorporada con la reforma fiscal de 2014 al Código Fiscal de la Federación, **PRODECON** interviene como mediadora entre la autoridad fiscal y el contribuyente para solucionar los problemas derivados de la calificación de hechos u omisiones en los procedimientos de comprobación fiscal; es decir, durante una visita domiciliaria o una revisión de gabinete.

Su principal objetivo es la de disminuir los índices de judicialización en materia fiscal, garantizando un amplio margen de seguridad jurídica en los procedimientos tributarios y ahorrando costos a ambas partes.

En este procedimiento, **PRODECON**, además de facilitar los acuerdos, funge como órgano de vigilancia para que éstos se lleven a cabo con transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.

Se trata de un procedimiento administrativo voluntario, ágil y flexible, que tiene por objeto hallar coincidencias y soluciones satisfactorias, tanto para la autoridad fiscal como

para el sujeto auditado, con la presencia de la Procuraduría, quien los asiste en su carácter de intermediaria, vigilando en todo momento que se preserve el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos del contribuyente.

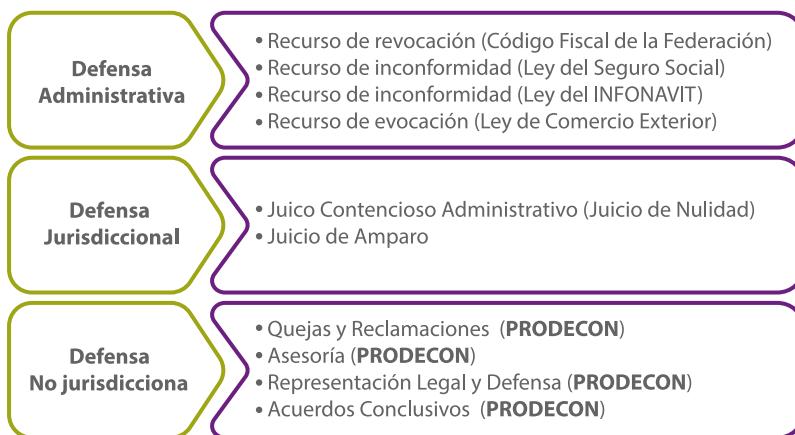
Así, los Acuerdos Conclusivos constituyen un medio alternativo, no gravoso, rápido y transparente para la solución de diferendos entre autoridades fiscales y contribuyentes. Los Acuerdos Conclusivos representan un doble beneficio para el contribuyente: jurídico y económico, pues, por un lado, otorgan certeza jurídica, ya que contra ellos no procede medio de defensa alguno, además de que es la única figura respecto de la cual el legislador estableció que no procede Juicio de Lesividad; y por otro lado, permiten obtener la condonación, por única ocasión, del 100% de multas.

## V. Conclusión

.....

En este número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", observamos tres medios de defensa que los contribuyentes pueden utilizar para hacer válidos sus derechos como pagadores de impuestos, éstos son: medios administrativos, medios jurisdiccionales y medios no jurisdiccionales, que a continuación se resumen.

### La Defensa del Contribuyente







## ¿Cómo se interpretan las leyes fiscales?



## I. Introducción

---

En este noveno número de la serie: “Lo que todo contribuyente debe saber”, abordaremos el tema de la interpretación de las leyes fiscales, pues es importante que todo pagador de impuestos sepa cómo analizar las leyes que establecen derechos y obligaciones tributarias.

Para ello, clarificaremos primero el concepto de “interpretación de normas jurídicas”, para luego mencionar los distintos métodos de interpretación; finalmente, disertaremos sobre la interpretación de normas fiscales en concreto.

## II. Interpretación de normas jurídicas

---

Interpretar implica explicar o aclarar el sentido de una cosa. Por su parte, el concepto de interpretación de normas jurídicas se refiere a la actividad intelectual tendiente a establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en los distintos ordenamientos o leyes jurídicas. Es decir, cuando del texto de la norma no se advierte de manera inmediata su sentido o contenido (por ejemplo, qué se debe hacer, quién lo debe hacer, cómo se debe hacer, qué está permitido o prohibido, entre otras). Así, se interpreta una ley o norma cuando se busca esclarecer o desentrañar su sentido.

Por tanto, podemos concluir que interpretar una norma es establecer su sentido o alcance, cuando esta no sea clara, tuviese diferentes significados o sea necesario establecer el alcance por contradicciones o vacíos con otras disposiciones. De ahí que se haya señalado que interpretar una norma jurídica es la “actividad dirigida a reconocer y a reconstruir el significado que ha de atribuirse a formas representativas, en la órbita del orden jurídico que son fuente de valoraciones jurídicas, o que constituyen el objeto de semejantes valoraciones”.<sup>1</sup>

En este sentido, como con cualquier otra norma jurídica, cuando la norma tributaria no es clara, se contradice o existen vacíos, es necesaria su interpretación.

Ahora bien, la interpretación de normas jurídicas puede realizarse por cualquier persona. Es decir, por los propios

---

<sup>1</sup> Betti, Emilio, *Interpretación de la ley y de los actos jurídicos*, Editorial Revista de derecho privado, Madrid, p. 95.

sujetos afectados (por ejemplo, los contribuyentes), los juristas o abogados y los académicos o doctrinarios (también llamada interpretación doctrinal). Sin embargo, estas interpretaciones privadas no obligan ni determinan el efectivo sentido de las normas, pues estas personas no tienen el poder de decir o decidir sobre el significado de las mismas. Por tanto, su capacidad de influir en el sentido de la norma es muy reducida.

Por otra parte, las interpretaciones realizadas por la Administración Pública al aplicar las leyes, por el Poder Judicial, así como las realizadas por el propio Poder Legislativo, sí tienen la capacidad de establecer el sentido y alcance de las normas interpretadas.

Sin embargo, en cuanto a la Administración Pública, se discute si en efecto realiza una interpretación de las normas o si sólo las aplica. Respecto del Poder Legislativo, se le reconoce la facultad de interpretar las leyes, dicha interpretación se denomina “auténtica”, pues es el mismo órgano que creó las leyes quien las interpreta. No obstante, a pesar de tener la facultad, en nuestro país no se advierten casos en donde el Poder Legislativo interpreta normas jurídicas.

En el caso del Poder Judicial, este órgano es conocido como el intérprete por excelencia de las normas, especialmente a través de sus tesis y jurisprudencias, en donde establece el contenido y alcance que debe atribuirse a las disposiciones jurídicas.

### **III. Métodos de interpretación**

---

Ya establecimos que cuando una norma jurídica no es clara, se contradice o existen vacíos, debe ser interpretada; pero, ¿cómo se interpretan las normas jurídicas? Es decir, ¿qué método se sigue en la interpretación?

Cuando hay necesidad de encontrar el sentido y/o alcance de una norma, el intérprete puede recurrir a diversos métodos. Enseguida mencionaremos los principales:

#### **Método gramatical o literal**

El método de interpretación gramatical o literal se basa en el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas en la expresión de la norma jurídica. Es decir, se atiende exclusivamente al significado gramatical de las palabras.

De esta forma, se propone encontrar el sentido de la norma a partir de su literalidad, desentrañando el significado de las palabras y signos gramaticales. Así, al utilizar este método, se toma a la ley como una serie de vocablos los cuales se analizan conforme las reglas gramaticales: qué palabras se utilizan, cómo está estructurado el lenguaje, cómo están colocados los signos de puntuación y acentuación, etc., a fin de comprender el sentido de la norma.

#### **Método lógico o conceptual**

A través del método lógico o conceptual, además del análisis gramatical del texto de la norma, se busca el verdadero sentido utilizando los razonamientos de la lógica. Así, se establecen premisas cuyas conclusiones son la base para la interpretación.

Además, este método de interpretación utiliza una serie de reglas lógicas, tales como: *el que puede lo más puede lo menos; quien no puede lo menos tampoco puede lo más; la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás; la inclusión de un caso supone la inclusión de otro similar*, entre otras.

### **Método histórico o evolutivo**

El método histórico tiene como punto de partida el contexto histórico en que surge la norma. Se busca el sentido de la norma acudiendo a la forma en que los distintos legisladores, a lo largo de la historia, regularon las instituciones jurídicas.

Así, se investigan los antecedentes, necesidades y circunstancias que dieron origen y evolución a las normas, tales como condiciones de época, debates legislativos y exposición de motivos, para conocer la voluntad del legislador.

### **Método sistemático**

El método sistemático busca el sentido de la norma atendiendo al conjunto de normas del que forma parte; se relacionan las diversas disposiciones de un mismo cuerpo normativo para que surja su armonía, pues se consideran a las distintas disposiciones como partes de un todo.

De esta manera, se busca una interpretación que tenga concordancia con el contenido general del ordenamiento al que pertenece de tal manera que la norma no se interprete en forma aislada.

Por regla general, no se utiliza un sólo método para interpretar las normas jurídicas, sino un conjunto de ellos,

según sea el caso. Sin embargo, debemos señalar que una correcta interpretación garantiza la adecuada aplicación de las normas jurídicas en general, y fiscales en especial. Con ello, se evitan afectaciones y vulneraciones a los derechos de los gobernados.

## IV. Interpretación de normas fiscales

---

Para hablar de interpretación de las normas fiscales, es necesario referirnos primero al artículo 5º del Código Fiscal de la Federación (CFF), que establece:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Entonces para aplicar una norma jurídica en materia fiscal, se debe verificar si se trata de una norma sobre los elementos de los impuestos o demás contribuciones. Serán de aplicación estricta aquellas normas que establezcan:

- Cargas u obligaciones a los particulares (los que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa)
- Excepciones a las obligaciones fiscales (por ejemplo, los que establecen exenciones)
- Infracciones
- Sanciones

Aquellas disposiciones o normas que no se refieran a lo arriba mencionado, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación.

Pareciera entonces, que existe un método de interpretación especial o que no existe posibilidad de interpretación para las disposiciones fiscales que establezcan cargas, señalan excepciones y fijen infracciones y sanciones.<sup>2</sup> Así se consideró por algún tiempo. Sin embargo, para conocer el sentido y alcance del artículo de referencia, debemos acudir a la interpretación del Poder Judicial.

El artículo 5º del CFF, habla de “aplicación estricta”, y no de un método de interpretación. Por tanto, el Poder Judicial ha concluido que se puede aplicar cualquier método de interpretación fiscal aun tratándose de normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, como se advierte:

El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se

---

<sup>2</sup> Tesis: VIII.2o.48 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, abril de 1999, p. 573, de rubro: “NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE”, En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso este en que resulta aplicable cualquier método de

genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.<sup>3</sup>

No obstante, el mismo Poder Judicial ha señalado que para la interpretación de las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal de la norma, lo que no implica que esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica.<sup>4</sup>

En cuanto a la aplicación estricta, el Poder Judicial señala que se trata de constreñir la aplicación de las normas, única y exclusivamente a las hipótesis jurídicas y a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en la norma, una vez que se determine su alcance.

Esto es, las normas que establecen cargas, excepciones a obligaciones, infracciones o sanciones, no pueden aplicarse a casos análogos o similares. Sin embargo, sí pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación.

De esta manera, podemos concluir que, al igual que otras materias, las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no

---

<sup>3</sup> Tesis 2a./J. 133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, Diciembre de 2002, p. 238, de rubro: "CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO"

<sup>4</sup> Tesis 2a./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270, de rubro: "INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA"

obstante cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir de la interpretación literal de la norma y su aplicación debe ser estricta: sólo a las hipótesis que coincidan con lo señalado en la norma, sin que pueda haber aplicación a casos similares y sin que las hipótesis puedan ampliarse o restringirse.

## V. Conclusiones

---

La interpretación de normas jurídicas se refiere a establecer el significado o alcance de las normas que se encuentran en los distintos ordenamientos o leyes jurídicas.

Existen distintos métodos para la interpretación de normas jurídicas, entre estos: gramatical o literal, lógico o conceptual, histórico o evolutivo y sistemático.

Las normas fiscales pueden interpretarse conforme a los distintos métodos de interpretación, no obstante cuando se trate de normas que establezcan cargas, excepciones a las cargas, infracciones y sanciones, se debe partir del texto literal y su aplicación debe ser estricta.





## **El pago de impuesto sobre la Renta de los asalariados**



## I. Introducción

---

En números anteriores de esta serie: “Lo que todo contribuyente debe saber”, vimos aspectos generales de los impuestos que nos ayudaron a conocer sobre la facultad del Estado para crear impuestos y cómo se constituyen en ingresos para el Estado; el sistema de impuestos en México y los diferentes impuestos federales; la relación del Estado y los pagadores de impuestos, basado en una serie de derechos y obligaciones; los medios de defensa de los contribuyentes y la interpretación de las leyes; entre otros.

Ahora que ya se tiene un panorama general sobre los impuestos, nos acercaremos a una cuestión más específica: el pago del Impuesto sobre la Renta de los asalariados.

Así, en este décimo número de la serie, hablaremos de la obligación de pago de ISR de los asalariados, de la participación de los patrones en este pago, de la obligación de algunos trabajadores asalariados de determinar por sí mismos el ISR anual a su cargo y de las deducciones a que tienen derecho.

## II. ¿Quiénes son considerados asalariados para efectos del ISR?

---

Para efectos del Impuesto sobre la Renta, los salarios son los ingresos que obtienen los trabajadores por la prestación de un servicio personal subordinado, los cuales, además del salario en estricto sentido, incluyen también cualquier prestación que el trabajador obtenga derivado de la relación laboral, tales como la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las percepciones recibidas a consecuencia de la terminación laboral.

En este contexto, el asalariado es la persona física que percibe salarios y demás prestaciones derivadas de un trabajo personal subordinado a disposición de un empleador.<sup>1</sup>

Como se advierte, lo característico de un asalariado es la prestación de un trabajo personal subordinado, lo que implica tres elementos:

- La obligación del trabajador de prestar su trabajo realizando actos en beneficio del patrón.
- La subordinación, que implica que el trabajador se encuentra bajo la dirección y dependencia del patrón, quien decidirá cómo, cuándo y dónde se realiza el trabajo.
- La remuneración del trabajo por parte del patrón. Esta remuneración se conoce como salario.

---

<sup>1</sup> Cfr. Servicio de Administración Tributaria, ¿Quiénes tributan en éste régimen? [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/obligaciones\\_fiscales/personas\\_fisicas/asalariado/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_fisicas/asalariado/Paginas/default.aspx), consultado el 26 de octubre de 2015.

Por otra parte, hay otros ingresos que reciben el tratamiento de salarios, y por tanto, las personas que los reciben, pagan ISR como si fueran asalariados (en el régimen de “Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”) y son también considerados asalariados para efectos fiscales. Éstos son:<sup>2</sup>

- Funcionarios y trabajadores de la Federación, entidades federativas y de los municipios.
- Miembros de las fuerzas armadas.
- Rendimientos y anticipos a miembros de sociedades cooperativas de producción.
- Anticipos a miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- Honorarios a personas que presten servicios a un prestatario en sus instalaciones.
- Comisionistas o comerciantes que trabajan para personas físicas o personas morales.

---

<sup>2</sup> *Idem.*

### III. El patrón en el pago de ISR de asalariados

---

Los trabajadores asalariados (o personas que perciben ingresos que son tratados como salarios), al estar subordinados a un patrón o empleador, en principio no intervienen en la determinación y pago del ISR a su cargo, puesto que, conforme a la ley, dicha obligación es del propio patrón o empleador.

Es decir, los asalariados sí pagan ISR pero lo hacen por medio del patrón o empleador. Recordemos que, como vimos en el número 5 de esta serie, el ISR es un impuesto anual que se paga por cada ejercicio fiscal mediante declaración, en el caso de personas físicas, a más tardar en el mes de abril siguiente al ejercicio que se reporta; sin embargo, también está la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda el pago. Así, el patrón es el encargado de realizar mes con mes el cálculo del impuesto y retener del salario que debe pagar a su trabajador el impuesto causado (pagos provisionales). De igual forma, al fin del ejercicio, también es el patrón quien debe hacer el cálculo anual de impuestos.

Los pagos provisionales que realizan los patrones o empleadores por cuenta de sus empleados, tienen como base el monto total de salarios pagados a sus trabajadores en el mes, incluyendo los montos adicionales como primas vacacionales, prima dominical, vacaciones, gratificaciones, entre otros.

Sin embargo debemos mencionar que parte de dichos montos adicionales están exentos del ISR,<sup>3</sup> lo demás debe sumarse a los salarios en estricto sentido, y el resultado será la base gravable que el patrón tomará en cuenta para aplicar la tasa del ISR.

En cuanto a la tasa, la ley establece una tarifa mensual progresiva que va desde un 1.92% hasta 35%, que aplica el patrón a la base. El resultado son los impuestos que retiene el patrón. De esta manera, cuando el trabajador recibe su salario, ya está descontada la cantidad correspondiente al ISR.

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

<sup>3</sup> No se pagará el Impuesto sobre la Renta por la obtención de ingresos derivados de prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciben dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general por cada semana de servicios. Artículo 93, fracción I, CFF.

Ahora bien, estos impuestos son provisionales pues, como hemos mencionado, el ISR es un impuesto anual. Para el cálculo anual del impuesto, la base gravable consiste en el total de salarios pagados al trabajador en todo el año; incluido, como ya se dijo, las primas, vacaciones, gratificaciones y demás prestaciones en la parte que la ley no establece deben considerarse como exentas. Por otra parte, la tasa del ISR anual es conforme a la tabla de tarifa señalada en el número 5 de esta serie.<sup>4</sup>

Por lo general, los impuestos a cargo del trabajador para el ejercicio fiscal corresponden a la suma de los impuestos retenidos como pagos provisionales durante el ejercicio fiscal de que se trate.

Como vemos, en estos casos, el patrón realiza todo lo necesario para el pago del ISR de sus trabajadores, sin que éstos intervengan. Sin embargo, en ocasiones, son los propios trabajadores los que determinan sus impuestos anuales mediante declaración.

---

<sup>4</sup> Cfr. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Los impuestos federales, Serie: Lo que todo contribuyente debe saber, no. 5, p. 12, visible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/difusion/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber/los-impuestos-federales>

## **IV. Determinación de ISR por el trabajador y deducciones personales**

---

Hay ocasiones en las que el trabajador asalariado determina y, en su caso, entera el ISR anual a su cargo. Esto sucede porque está obligado a ello o porque decide voluntariamente presentar su declaración anual y, en consecuencia, enterar el impuesto correspondiente al año fiscal de que se trate.

El trabajador asalariado está obligado a determinar el ISR anual a su cargo cuando:

- Presta sus servicios a dos o más patrones durante un mismo ejercicio.
- El monto de su salario excede 400 mil pesos anuales.
- Decida voluntariamente presentar declaración.

En los casos en que los trabajadores determinen por sí mismos el ISR anual a su cargo, ya sea porque presentan sus servicios a dos o más patrones o porque voluntariamente hayan decidido hacerlo, deben comunicarlo al patrón mediante escrito antes de que finalice el ejercicio fiscal y deben determinar el ISR anual a su cargo mediante declaración anual.

Es decir, los patrones o empleadores, en todos los casos, realizan las declaraciones mensuales y los pagos provisionales mensuales, aunque a veces es el trabajador a quien toca realizar la declaración anual, y en su caso el entero de cualquier impuesto que resulte a su cargo.

Por otra parte, los trabajadores que determinan el impuesto anual a su cargo tienen la ventaja de poder realizar deducciones personales. Es decir, al hacer el cálculo anual de ISR, los trabajadores pueden realizar las deducciones permitidas por ley y en los términos que la ley establece. Las deducciones personales son, entre otras: gastos médicos, dentales y hospitalarios del trabajador y sus dependientes; gastos funerarios del trabajador y sus dependientes, en la parte que no excede del salario mínimo elevado al año; intereses reales por créditos hipotecarios destinados a casa habitación; aportaciones complementarias de retiro, y primas de seguros de gastos médicos.

Debemos mencionar que el total de deducciones personales no debe exceder la cantidad que resulte menor entre 10% de los ingresos o 4 salarios mínimos generales elevados al año (\$98,243.40).

Así, para calcular el impuesto anual a cargo, el trabajador debe deducir del total de su ingreso gravable (ingresos menos ingresos exentos es igual a ingresos gravables), las deducciones personales permitidas. El resultado será la base del ISR. A esta base se debe aplicar la tarifa anual progresiva según corresponda, para llegar al ISR a cargo.

Finalmente, se debe disminuir del impuesto que haya resultado a cargo, el monto del ISR previamente retenido y enterado por el empleador como pagos provisionales (ISR anual a cargo menos pagos provisionales).

Frecuentemente, el ISR del ejercicio ya fue pagado a través de pagos provisionales; sin embargo, también puede suceder que se haya excedido el monto de dichos pagos

o que resulte una cantidad que no haya sido cubierta por los pagos provisionales. En el primer caso, el contribuyente tiene derecho a que se le devuelva el ISR pagado en exceso y en el segundo caso, debe cubrir el impuesto a su cargo no pagado.

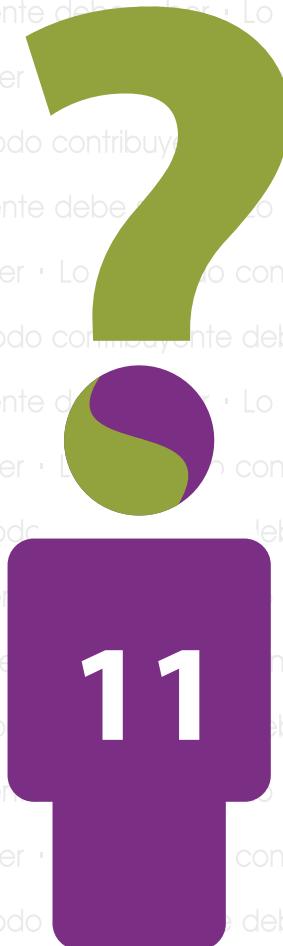
## V. Conclusiones

---

Los trabajadores asalariados, en principio, no intervienen en la determinación y pago del ISR a su cargo, puesto que, conforme a la ley, dicha obligación es del propio patrón.

Sin embargo, el trabajador debe por sí mismo determinar el ISR anual a su cargo cuando: presta sus servicios a dos o más patrones durante un mismo ejercicio o el monto de sus salarios excede 400 mil pesos anuales. Asimismo, aunque no esté obligado a ello, el trabajador asalariado puede voluntariamente determinar el ISR anual a su cargo, mediante declaración anual.

Cuando los trabajadores asalariados determinan por sí mismos el ISR anual a su cargo, pueden realizar deducciones personales tales como: gastos médicos, dentales y hospitalarios del trabajador y sus dependientes; gastos funerarios del trabajador y sus dependientes; intereses reales por créditos hipotecarios destinados a casa habitación; aportaciones complementarias de retiro; primas de seguros de gastos médicos, entre otros.



## **El pago del Impuesto sobre la Renta por actividades profesionales**



## I. Introducción

---

El décimo número de la serie: *“Lo que todo contribuyente debe saber”* se dedicó al pago del Impuesto sobre la Renta por parte de asalariados; siguiendo esta misma línea y debido a que el Impuesto sobre la Renta es el principal impuesto en nuestro país, en este décimo primer número analizaremos el pago del ISR pero por actividades profesionales.

Así, en las siguientes páginas, veremos qué se consideran ingresos por actividades profesionales y quiénes están obligados a pagar ISR por estas actividades, así como algunas obligaciones de los contribuyentes que tributan bajo este régimen, las deducciones conforme a la ley y cómo se hace el cálculo del impuesto, entre otros temas.

## II. Ingresos por actividades profesionales

---

El artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) define a los ingresos por actividades profesionales como las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados como salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado.

Por tanto, corresponde tributar en este régimen a las personas físicas que obtengan ingresos por prestar servicios profesionales de manera independiente (no como asalariados), tales como: contadores, médicos, abogados, arquitectos, ingenieros, artistas, deportistas, entre otros.

También deben tributar en este régimen fiscal, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes<sup>1</sup> en el país, por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades de la prestación de servicios profesionales.

Además, el artículo 101, fracciones V a VIII, de la LISR señala otras personas que deben tributar en el régimen de actividades profesionales, éstos son:

- Artistas que enajenen obras de arte hechas por ellos mismos
- Agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores
- Promotores de valores y de Afores

---

<sup>1</sup> Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se presten servicios personales independientes.

- Quienes obtengan ingresos por la explotación de una patente aduanal, y
- Autores que directamente exploten sus obras

### **III. Régimen de actividades profesionales: obligaciones**

---

Todos los contribuyentes tienen obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y de mantener actualizado su RFC. En caso de los asalariados, en el número anterior de esta serie mencionamos los casos en que deben presentar declaración anual, asimismo mencionamos que el patrón o empleador realiza la retención y pagos provisionales, y por lo general, también la declaración anual de sus empleados.

En el caso de los contribuyentes que tributan por la realización de actividades profesionales, dado que no realizan trabajos subordinados, sino independientes, deben realizar por sí mismos las declaraciones mensuales y la declaración anual del ISR.

Asimismo, deben realizar declaraciones informativas que correspondan mediante la Declaración Informativa Múltiple o DIM. La DIM anual debe presentarse a más tardar el día 15 de febrero del año siguiente al ejercicio fiscal que se reporta; así por ejemplo, la DIM correspondiente al año 2014 se presentó en febrero de este año 2015, mientras que la DIM correspondiente a 2015 se presentará en febrero de 2016.

En la DIM, las personas que tributen por percibir ingresos derivados de actividades profesionales deben incluir, en su caso, los siguientes informes:

- De sueldos y salarios pagados, así como de conceptos asimilados
- Del subsidio para el empleo pagado a los trabajadores
- De las personas a quienes les hayan otorgado donativos
- De pagos y retenciones del ISR e IVA
- De retenciones y pagos hechos a residentes en el extranjero
- De operaciones de financiamiento del extranjero

Como se advierte, la persona física que tributa bajo el régimen de actividades profesionales, en caso de tener empleados, debe efectuar la retención del ISR de los sueldos o salarios de sus trabajadores y expedir las constancias de percepciones y retenciones a sus trabajadores, a más tardar en el mes de febrero de cada año.

Asimismo, en los casos de contribuyentes que realicen actividades profesionales y que reciban contraprestaciones en efectivo en moneda nacional o extranjera, oro o plata, cuyo monto sea superior a 100 mil pesos, deben presentar declaración informativa a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en que se realicen las operaciones.

## IV. Deduciones autorizadas

---

Existen dos formas de deducciones, la primera son las necesarias para la obtención de los ingresos, también llamadas deducciones estructurales, que dependen del tipo de actividad que se realice; mientras que la segunda son las deducciones personales a las que ya nos referimos en el número pasado de esta serie.

En el caso de quienes tributan en el régimen de sueldos y salarios, ya vimos que sólo pueden realizar deducciones personales. En cambio, los que tributan en el régimen de actividades profesionales, pueden realizar tanto deducciones estructurales como deducciones personales, pues estas últimas corresponden a toda persona física.

Son deducciones estructurales de las personas que tributan en el régimen de actividades profesionales:

- Devoluciones, descuentos, bonificaciones de ingresos acumulables
- Adquisición de mercancías, materias primas y productos para prestar los servicios
- Gastos (relacionados con la actividad, tales como salarios, electricidad, teléfono, papelería, entre otros)
- Inversiones (relacionadas con la actividad)
- Intereses pagados derivados del servicio profesional, así como los que se generen de capitales tomados en préstamo (sin ajuste inflacionario)

- Cuotas al IMSS
- Impuesto local a la actividad profesional

Las disposiciones fiscales contienen una lista de requisitos para que los conceptos mencionados puedan deducirse, entre ellos, los siguientes:

- Que hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate
- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos
- Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionados con la obtención de otros ingresos
- Que los pagos por primas de seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos señalados por la Ley del ISR como deducibles
- Que tratándose de pagos a plazos, la deducción sea por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda
- Que no se otorguen efectos fiscales a revaluación de inversiones
- Que las inversiones se deduzcan únicamente mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados por Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones establecidas en la propia ley

La fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

## V. Cálculo de pagos provisionales y del ISR anual

---

En el régimen de actividades profesionales, los ingresos y deducciones mensuales se acumulan desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, a diferencia de otros regímenes que consideran los ingresos y las deducciones únicamente efectuadas en el mes al que corresponde el pago. Así, cuando se calculen los pagos provisionales a pagar de cada mes, hay que tomar en cuenta los ingresos y deducciones de los meses anteriores del ejercicio.

Para la determinación del ISR mensual se debe restar de los ingresos cobrados las deducciones estructurales que se hayan realizado, así como, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades que hayan sido efectivamente pagadas y pérdidas fiscales pendientes.

El resultado será la base gravable, a la cual se debe aplicar la tarifa progresiva según el mes de que se trate. Las tarifas mensuales son establecidas por las autoridades fiscales y publicadas en el Diario Oficial de la Federación tomando como base la tarifa que ya mencionamos en el número anterior de esta serie.

El resultado se disminuirá con los pagos provisionales efectuados con anterioridad, así como por cualquier retención realizada por personas morales. Es de señalar que cuando las personas físicas presten servicios profesionales a personas morales, éstas deberán retener como pago provisional el 10% sobre el monto de los ingresos, sin deducción alguna. El resultado será el ISR a cargo.

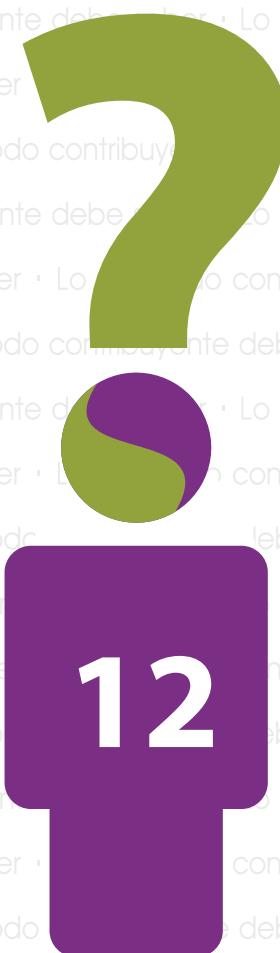
## VI. Conclusión

---

Corresponde tributar en el régimen de actividades profesionales a las personas físicas que obtengan ingresos por prestar servicios profesionales de manera independiente (no como asalariados). Por ser independientes, en todos los casos estas personas deben realizar por sí mismos las declaraciones mensuales y la declaración anual del ISR.

Asimismo, deben realizar declaraciones informativas que correspondan mediante la Declaración Informativa Múltiple o DIM, la cual debe presentarse a más tardar el día 15 de febrero del año siguiente al ejercicio fiscal que se reporta.

Las personas que tributan en el régimen de actividades profesionales, pueden realizar tanto deducciones estructurales, que se refieren a los gastos necesarios para generar ingresos, como las deducciones personales que corresponden a toda persona física.



## **El pago del Impuesto sobre la Renta en el Régimen de Incorporación Fiscal**



## I. Introducción

---

En números anteriores se dio un panorama general del sistema impositivo en México a partir de un breve análisis de los distintos ingresos del Estado y de la facultad para crear impuestos. Asimismo, se abordaron temas como la relación entre el Estado y los pagadores de impuestos, la facultad del Estado para cobrar contribuciones, la defensa del contribuyente y la interpretación de las leyes fiscales. De igual forma, parte de la serie fue dedicada a los impuestos federales, y los tres últimos números al Impuesto sobre la Renta. Así, se estudió el pago de ISR de los asalariados y de los profesionales. Ahora, este último número de la serie: "Lo que todo contribuyente debe saber", se dedicará al pago de Impuesto sobre la Renta en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Con lo anterior, se cumple el objetivo de tratar temas de derecho tributario en un lenguaje digerible, amable y asequible a la sociedad en general. La serie, por sus características, no analizó los temas a detalle, tampoco consideró todos los aspectos que interactúan en la imposición y en el pago de impuestos, sin embargo, puede ser una herramienta valiosa como primer acercamiento a la materia tributaria; y de esta manera, contribuir a la promoción de la cultura contributiva.

## II. ¿Quiénes pueden tributar en el RIF?

---

El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) es un esquema de pago de impuestos para las personas físicas con ingresos menores a dos millones de pesos, que:

- Realicen actividades empresariales
- Enajenan bienes
- Presten servicios no profesionales

Asimismo, pueden tributar en el RIF las personas físicas que, además de realizar las actividades mencionadas, perciben sueldos y salarios, asimilados a salarios e ingresos por intereses, siempre que en su conjunto no rebasen dos millones de pesos.<sup>1</sup> No obstante, en estos casos, la tributación en el RIF es sólo respecto de los ingresos obtenidos por las actividades empresariales, enajenación de bienes y prestación de servicios no profesionales. Por lo que, los demás ingresos deben tributar en el régimen que corresponda.

En ciertos casos, también pueden tributar en este régimen personas que realicen actividades propias del RIF y, adicionalmente, los socios, cuando en su conjunto no rebasen dos millones de pesos:<sup>2</sup>

- Socios o integrantes de personas morales con fines no lucrativos.

---

<sup>1</sup> Regla 3.13.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2014.

<sup>2</sup> Reglas 3.13.2. y 3.13.3. de la Resolución Miscelánea para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2014.

- Socios o integrantes de asociaciones deportivas de personas morales, siempre que no perciban ingresos o remanentes distribuibles de las personas morales.
- Socios de instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro.
- Socios o integrantes de sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

Por otra parte, para el año fiscal 2016, las personas que obtienen ingresos por arrendamiento, además de realizar actividades empresariales, enajenar bienes o prestar servicios no profesionales, también podrán tributar en el RIF. Como en los demás casos, esto será posible siempre que los ingresos en conjunto no rebasen el límite de dos millones de pesos.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Artículo 111, párrafo cuarto, Ley del Impuesto sobre la Renta, reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 18 de noviembre de 2015.

### III. Declaraciones de ISR en el RIF

.....

Los contribuyentes que paguen ISR conforme al RIF deben calcular y enterar el impuesto en forma bimestral.

A diferencia de los regímenes de sueldos y salarios y actividades profesionales ya estudiados en donde el ISR es un impuesto anual y se realizan pagos provisionales mensuales, el RIF no es anual sino bimestral, por lo que los pagos que se realizan cada bimestre no son provisionales sino definitivos.

Dicho pago bimestral se debe realizar a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente<sup>4</sup> o el último día del mes inmediato posterior,<sup>5</sup> mediante declaración a través de los sistemas "Mis cuentas" del Servicio de Administración Tributaria, en su página de Internet. Para efectos del RIF, no se realizan declaraciones anuales ni informativas, pero sí de retenciones a salarios cuando el contribuyente tenga empleados.

Obtención de ingreso		
enero - febrero	17 de marzo	31 de marzo
marzo - abril	17 de mayo	31 de mayo
mayo - junio	17 de julio	31 de julio
julio - agosto	17 de septiembre	30 de septiembre
septiembre - octubre	17 de noviembre	30 de noviembre
noviembre - diciembre	17 de enero del siguiente año	31 de enero del siguiente

<sup>4</sup> Artículo 11, Ley de Impuesto sobre la Renta.

<sup>5</sup> Regla 2.9.3 de la Resolución Miscelánea para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2014.

Dado que existen dos opciones para realizar los pagos y declaraciones bimestrales, se debe escoger una y no alternar entre ambas.

Por otra parte, lo importante para la declaración bimestral de ISR son los ingresos y los gastos. La aplicación “Mis cuentas” sirve para capturar estos ingresos y gastos y para emitir facturas electrónicas.

## IV. Cálculo del ISR

---

Para calcular el ISR bimestral se debe restar de la totalidad de los ingresos obtenidos en el bimestre (en efectivo, en bienes o en servicios):

- Las deducciones autorizadas que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos; no se pueden aplicar deducciones personales.
- Las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos.

Límite Inferior \$	Límite Superior \$	Cuota Fija \$	% sobre excedente de límite inferior
0.01	992.14	0.00	1.92
992.15	8,420.82	19.04	6.40
8,420.,83	14,798.84	494.48	10.88
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16,00
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00
125,000.01	166,666.66	30,141.80	32.00
166,666.67	500,000.00	43,475.14	34.00
500,000.01	En Adelante	156,808.46	35.00

El resultado será la cantidad de ISR para el periodo. No obstante, esta cantidad se debe disminuir conforme a ciertos porcentajes y de acuerdo al número de años que se tenga tributando en el RIF, como se muestra en la siguiente tabla:

Porcentaje a disminuir									
Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10
100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

El resultado será el ISR a pagar por el bimestre correspondiente. De esta manera, los contribuyentes pueden permanecer en el RIF durante diez años, en el onceavo año, deben tributar conforme al régimen de actividades empresariales y profesionales.

### Ejemplo:

Porcentaje a disminuir	
<b>Cálculo de utilidad de bimestre</b>	
Total de ingresos enero – febrero 2016 (2º año de tributar en el RIF)	\$250,000.00
Deducciones indispensables	(-) \$50,000.00
Activos	(-) \$15,000.00
Utilidad negativa de periodo anterior	(-) \$5,000.00
Utilidad de bimestre	(=) \$180,000.00
<b>Cálculo de ISR para bimestre</b>	
Base gravable (utilidad)	\$180,000.00
Límite inferior	(-) \$166,666.67
Excedente	(=) \$13,333.33
Porcentaje	[34%]
Cuota fija	(+) \$43,475.14
ISR correspondiente a bimestre	(=) \$48,008.47
<b>Cálculo de ISR a pagar</b>	
ISR correspondiente a bimestre	\$48,008.47
Porcentaje a disminuir	[90%]
<b>ISR a pagar</b>	(=) \$4,800.85

## V. ¿Cuáles son las principales obligaciones de contribuyentes en el RIF?

---

Las personas que tributan en el RIF tienen las siguientes obligaciones:

- Inscribirse en el RFC.
- Solicitar y conservar comprobantes fiscales de sus gastos.
- Expedir notas de venta.
- Registrar sus operaciones en el Sistema de Registro Fiscal “Mis cuentas”.
- Entregar a sus clientes comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, los cuales pueden expedir a través del Sistema Registro Fiscal “Mis cuentas”.
- Emitir comprobante fiscal por las remuneraciones que efectúen por sueldos y salarios y las retenciones de contribuciones que realicen.
- Retener el ISR a trabajadores y enterarlo bimestralmente.
- En el caso de facturas con pago a plazos, emitir la primera factura consignando el monto total y número del pago parcial. Los demás pagos parciales se controlarán con su respectiva factura.

- Pagar sus compras e inversiones mayores a \$2,000 pesos mediante cheque, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.
- Tratándose de inversiones, deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

## VI. Conclusiones

---

Pueden tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal las personas físicas con ingresos menores a dos millones de pesos, que realizan únicamente actividades empresariales, enajenan bienes o prestan servicios no profesionales.

Existen algunas excepciones por medio de las cuales personas que realizan otras actividades por las que perciben ingresos, además de las actividades mencionadas, también pueden tributar en el RIF. Cuando existan estas excepciones, el conjunto de los ingresos del contribuyente debe ser menor a dos millones de pesos anuales.

A diferencia de otros regímenes estudiados, el RIF no es anual sino bimestral, por lo que los pagos bimestrales no son provisionales sino definitivos.

Se puede permanecer en el RIF por un periodo de diez años; después, el contribuyente tendrá que tributar en el régimen general de actividades empresariales y profesionales. Durante los diez años de tributación en el RIF, los contribuyentes tienen a su favor disminuciones decrecientes que van del 100% al 10% del ISR, según la cantidad de años que lleven tributando en el régimen.





# Prodecon

**PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA**