

EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO

José Manuel Osorio Atondo, Universidad Estatal de Sonora

Luis Huesca Reynoso, Centro de Investigación en Alimentación y Desarrollo A.C.

Jesús María Martín Terán Gastélum, Universidad Estatal de Sonora

RESUMEN

En el presente trabajo, se muestra un análisis jurídico tributario en relación al establecimiento del Régimen de Incorporación Fiscal y su incidencia en el Impuesto Sobre la Renta en México. La modalidad de tributación en estudio inició con la entrada en vigor de la reforma fiscal 2014, otorgándoseles a los contribuyentes que tributaran en el régimen en mención la exención del 100% del impuesto durante el primer ejercicio fiscal, disminuyéndose tal estímulo en un 10% anual durante los próximos 9 años siguientes. Posteriormente mediante decreto presidencial publicado el 11 de marzo de 2015, mismo que expresa que en atención a los resultados positivos obtenidos en la creación del régimen, con el fin de impulsar la formalidad de pequeños negocios, fortalecer la facilidad en la determinación y pago de tributos, impulsar el crecimiento empresarial y la productividad, se consideró por parte del Estado la continuidad del estímulo en su totalidad durante el ejercicio 2015, ampliándose así a 11 y no a 10 años como se tenía previsto. A pesar de la exención del 100% del impuesto durante 2014 y al cierre del primer semestre del 2015, no se ha mostrado una afectación significativa del impuesto más importante y longevo del sistema tributario mexicano.

PALABRAS CLAVE: Impuesto Sobre la Renta, Régimen Fiscal, Régimen de Incorporación Fiscal, Incidencia, Contribuyentes

TAX REGIME INCORPORATION AND ITS INCIDENCE ON THE INCOME TAX IN MEXICO

ABSTRACT

This paper provides a tributary legal analysis for the establishment of a tax regime and its impact on income tax in Mexico. The application of this taxation scheme began with the entry of the 2014 tax reform. This reform gave taxpayers the opportunity of 100% exemption from the tax during the first fiscal year. It gradually decreased to 10% per year over next 9 years. Some states, that in view of the positive results in the creation of the regime, strengthen the determination and payment of taxes and improved business growth and productivity. This was considered by the Mexican State as continuity of the stimulus during the year 2015. It was expanded to 11 rather than 10 years as planned. Despite the exemption of 100% of the tax for 2014 and the end of the first half of 2015, it has not shown significant impairment of long-lived and most important duty of the Mexican tax system.

JEL: C14, D31, D63, H22

KEYWORDS: Income Tax, Fiscal Regime, Incorporation Fiscal Regime, Incidence, Taxpayers

INTRODUCCIÓN

Indudablemente los temas concernientes con el ámbito tributario y fiscal, son de las disciplinas que más recurrentemente se estudian nacional e internacionalmente por el impacto que representa para el gobierno en sus finanzas públicas, más aun cuando a través de diferentes instrumentos de política fiscal, el Estado presupuesta y obtiene de manera anual ingresos para su funcionamiento y existencia como tal, realizando distintas actividades para la satisfacción del gasto público de la sociedad. Evidentemente, el Estado requiere recursos monetarios para estar en condiciones de suministrar los servicios públicos a los que está comprometido, convirtiéndose así el sistema gubernamental en un ente económico que demanda de ingresos pecuniarios para el cumplimiento de sus tareas como tal. Una gran parte de los recursos a los que se allega el Estado provienen del cobro de diferentes tipos de contribuciones las cuales gravan las utilidades o riquezas por las actividades productivas y el consumo. Al respecto Serra afirma que *“las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras”* (citado por Arrijoja 2000: 78).

En esta misma postura, mucho se ha discutido sobre la necesidad de contar con una reforma fiscal integral en México, con mucho mayor alcance, la cual no solamente busque aumentar de forma significativa el número de contribuyentes, la base gravable y las tasas impositivas, sino además debe de estar enfocada a no depender en gran medida de los ingresos petroleros (Sobarzo, 2007: 833). Además, una reforma integral no solamente debe limitarse al ámbito fiscal y tributario desde el enfoque de las percepciones económicas, sino también en la ejecución del gasto y la distribución del ingreso, involucrándose un verdadero federalismo que permita fortalecer las entidades federativas y más aún al municipio, más no un centralismo.

Precisamente al respecto en nuestro país, cada sexenio no deja de ser preocupante para la sociedad, los grupos sociales, el sector empresarial y la burocracia misma, respecto a los cambios estructurales en el sistema tributario y fiscal, al presentarse un escenario de incertidumbre y expectativas desde el inicio de la sucesión presidencial como en el transcurso de la misma, respecto a las diversas modificaciones en las normas jurídicas tributarias. Evidentemente cada cambio en el sistema fiscal y tributario en un Estado, genera grandes modificaciones en los sistemas administrativos en las empresas, así como en la economía del país; al crearse nuevas obligaciones y cargas administrativas a sus gobernados.

De tal forma que, a través de la reforma fiscal 2014, se incluyó en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) una nueva modalidad para que las personas físicas tributen conforme a dicha norma jurídica, estableciéndose el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), quedando incluidas las personas físicas que tributaban en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), así como algunos sujetos pasivos que contribuían en el Régimen de Intermedio (RI) [Diario Oficial de la Federación (DOF) publicado el 11 de diciembre de 2013], quienes representan actualmente un porcentaje considerable en el padrón de contribuyentes conforme al Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Ahora bien, en lo que concierne a la presupuestación anual del gravamen en comento, el gobierno federal proyectó en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) (DOF publicado el 20 de noviembre de 2013) para el ejercicio fiscal 2014 un incremento del 5% en su recaudación en correspondencia al año anterior (DOF publicado el 17 de diciembre de 2012), contemplándose en la LISR una exención del 100% del impuesto para los contribuyentes que tributen en el RIF durante dicho ejercicio, siendo uno de los impuestos más longevos e importantes del sistema tributario mexicano (Margáin, 2002: 86).

Posteriormente, el gobierno mexicano programó en la LIF (DOF publicado el 13 de noviembre de 2014) para el ejercicio fiscal 2015 una disminución del 3% en la percepción económica de dicho impuesto en correlación al del ejercicio anterior (DOF publicado el 20 de noviembre de 2013); ampliándose por todo el

2015 mediante decreto presidencial la exención del 100% del gravamen en estudio para los contribuyentes del RIF (DOF publicado el 11 de marzo del 2015). Por tal motivo, en el presente bosquejo se presenta un análisis jurídico tributario y económico, en relación al establecimiento del RIF y su incidencia en la presupuestación y recaudación del ISR para el ejercicio fiscal 2014 y 2015. El resto del trabajo se encuentra organizado en diferentes apartados. En el primero se muestra la revisión de la literatura, en el segundo la metodología de la investigación utilizada, en el tercero se presenta el análisis de los resultados, y en el cuarto se finaliza con las conclusiones expuestas por los autores.

REVISIÓN LITERARIA

Antecedentes

El 8 de septiembre de 2013, mediante la presentación del paquete económico del ejecutivo federal para el ejercicio fiscal 2014, se mostró la exposición de motivos, a través de la cual se presentan las razones por las que se hacen reformas o modificaciones a las disposiciones legales, mismas que incluyen varios cambios en el ámbito fiscal, contemplándose entre otros aspectos específicos en cada una de las normas jurídicas tributarias, la abrogación de la LISR del 2002 vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y entrando en vigor la nueva LISR el primero de enero de 2014 (DOF 11 de diciembre de 2013). De acuerdo a la exposición de motivos antes referida, muestra que unos de los principales objetivos de la Administración Federal actual, radica en que a través de la participación de todos los sectores de la población se puede lograr un incremento generalizado de la productividad, proyectándose con ello el sostenimiento de la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana, mejorando con ello el bienestar de la población y con ello en búsqueda de la reducción de la pobreza de manera acelerada. Indudablemente, dicho incremento de productividad conlleva una vinculación estrecha con el fenómeno de la informalidad, aspecto que ha representado un reto económico desde la década de los ochenta. Por tal motivo, en el esquema propuesto por el ejecutivo federal actual mediante el instrumento de estudio, menciona que a través de las facilidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, son esenciales para que los negocios de nueva creación en nuestra economía, principalmente los de escala menor, se incorporen de inmediato a la formalidad de la esfera tributaria doméstica. En atención a lo anteriormente expuesto, la Iniciativa de Reforma Hacendaria consideró como una de sus principales medidas la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales que presten servicios y/o enajenen bienes por un solo régimen, denominado RIF, permitiéndose con ello el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de seguridad social a través de un esquema con facilidad.

Dicha modalidad de tributación para personas físicas con actividades empresariales, quedó establecida en la nueva LISR en su capítulo II sección II el establecimiento del RIF, sustituyendo de la LISR anterior a los contribuyentes que tributaban como REPECOS y como RI. La justificación en la exposición de motivos sobre dicho cambio, estriba en que para el caso de los REPECOS, consistió en un esquema simplificado para dichos contribuyentes con ingresos de hasta dos millones de pesos, contando con la exención de conservar comprobantes fiscales de sus proveedores y de proporcionar facturas por enajenación de bienes y/o prestación de servicios, limitándose a la emisión de comprobantes simplificados denominadas notas de venta; generándose con ello espacios para la evasión y la elusión fiscal ya sea porque algunos sujetos pasivos aprovecharon de forma indebida dicha modalidad o bien los que interactuaron con dichos contribuyentes se beneficiaron al disminuir las obligaciones de comprobación fiscal y por ende la reducción del pago de sus contribuciones (Presidencia de la República: Iniciativa de Decreto de la nueva LISR: 2013).

Transición al RIF Características del Régimen de Pequeños Contribuyentes en la LISR

La modalidad de REPECOS, se remonta desde la LISR del año 1997, misma que incluía en su capítulo VI del título IV y que contemplaba tres secciones: Sección I del Régimen de General de Actividades

Empresariales, Sección II del Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales y Sección III de las Personas que Realicen Operaciones Exclusivamente con el Público en General.

Atendiendo a las principales características de los contribuyentes de la Sección III, la norma jurídica establecía que únicamente podrían tributar bajo dicha modalidad, las personas físicas que tuvieran actividad empresarial y que exclusivamente enajenaran bienes o prestaran servicios al público en general; siempre y cuando que sus ingresos y su activo no hubiesen sido superiores o equivalentes a 77 y 15 veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año. De igual forma en la ley de dicho año, se especificaba que para efectos de la determinación del gravamen en estudio, se obtendría aplicando la tasa del 2.5% sobre el total de los ingresos obtenidos por parte del sujeto pasivo sin deducción alguna. Entre las principales obligaciones que se establecieron para dicha modalidad de contribución del ISR, se encontraban en la sección correspondiente las siguientes:

Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC). Presentar avisos a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comenzaran a pagar el impuesto conforme a la sección III, a los 15 días siguientes al inicio de operaciones. Presentar aviso, cuando dejaran de pagar el gravamen bajo dicha modalidad, a la autoridad correspondiente dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se daba dicho supuesto. Conservar comprobantes de las adquisiciones que hayan efectuado, los cuales deberían de cumplir con los requisitos establecidos en el CFF. Presentar declaraciones cuatrimestrales a más tardar en los meses de mayo, septiembre y enero en las que determinaban el impuesto correspondiente conforme a sus ingresos obtenidos en el cuatrimestre anterior, pago que tenía el carácter de definitivo. No realizar actividades mediante asociación y en participación. (LISR, 1997).

Pero no fue hasta la entrada en vigor de la LISR de 1998, cuando a los sujetos pasivos que se encontraban en el supuesto de la modalidad en estudio, recibieron el nombre de REPECOS, mismos que se instituyeron en el artículo 119-M, sección III del capítulo VI de los ingresos por actividades empresariales. La principal condición para contribuir conforme a dicho régimen, consistía en que los ingresos propios de su actividad e intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido la cantidad de \$ 2, 233,824. Para efectos del cálculo respectivo del impuesto, a diferencia del año anterior, la determinación se realizó aplicando el 2.5% a la diferencia entre los ingresos obtenidos y la disminución de un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Entre las principales obligaciones adicionales para dicha modalidad, se incluyó el de conservar comprobantes que reunieran los requisitos fiscales por la adquisición de bienes nuevos que se usaran en su negocio cuando el monto fuera superior a \$ 1,200, así como el de llevar un registro de sus ingresos diarios.

De igual manera, en la LISR de 1998, se incluyó la característica de poder expedir comprobantes que reunieran los requisitos fiscales conforme al CFF vigente en dicho período, especificándose en los mismos la leyenda “Régimen de Pequeños Contribuyentes”, quedando dichos sujetos pasivos, obligados a llevar una contabilidad simplificada en correspondencia al eje rector fiscal mencionado anteriormente; así como, la entrega de copias de comprobantes simplificados denominados notas de venta cuando se trataban de operaciones mayores a \$ 50. En lo que atañe al período de pago, este se amplió a pagos semestrales con carácter de definitivos, presentándose a más tardar en los meses de julio y enero, siempre y cuando sus operaciones fueran realizadas con el público en general, expidiendo solamente comprobantes simplificados; mientras que, aquellos contribuyentes que al expedir uno o más comprobantes que reunieran los requisitos fiscales con fundamento en el CFF, sus pagos los realizarían trimestralmente en los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente (LISR, 1998). Para el año 2001, entre los cambios trascendentales que se presentaron para dicho ejercicio fiscal, se encuentra que los contribuyentes que se encontrarán en el supuesto o hecho jurídico de la modalidad de REPECOS, solamente podrían tributar aquellos que realizaran operaciones con el público en general y que además sus ingresos no hubieran excedido la cantidad de \$ 1, 337,303 en el año de calendario anterior en correspondencia al artículo 2C de la LIVA.

Además, para efectos de la determinación del tributo en estudio, a partir de dicho ejercicio fiscal se aplicaría una tasa a la diferencia entre los ingresos y la disminución de un monto equivalente a tres veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente y conforme a la tarifa establecida en el numeral 119-N de la LISR, misma que contenía renglones progresivos en función de los ingresos manifestados por el contribuyente (LISR, 2001). Cabe señalar, que durante el período de 1998 al 2003, los pagos correspondientes al ISR, se efectuaron a la Tesorería de la Federación mediante el pago ante instituciones bancarias al tener el carácter de un impuesto federal. En atención a la reforma del artículo 139 de la LISR para el ejercicio fiscal 2003, se estableció que en el régimen de pequeños contribuyentes, éstos puedan efectuar los pagos del impuesto en las Entidades Federativas donde obtengan sus ingresos, siempre que dichas entidades celebren convenio de coordinación para administrar dicho impuesto (LISR, 2003).

Por lo anteriormente comentado, a través del anexo 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y el Estado de Sonora, publicado en el DOF del día 26 de junio del 2003, se especifican las características de dicho anexo respecto a la determinación del ISR, su cobro coactivo y administración de los contribuyentes que se encontraban en la modalidad de REPECOS (DOF 26 de junio de 2003), permaneciendo tal control de parte de la entidad federativa hasta el 31 de diciembre de 2013 con la entrada en vigor de la nueva LISR para el ejercicio fiscal 2004, quedando tales sujetos pasivos en la modalidad del nuevo régimen fiscal denominado RIF (LISR, 2004).

Características del Régimen Intermedio

Otra de las modalidades para tributar de personas físicas y que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 con la entrada en vigor de la nueva LISR para el ejercicio fiscal 2004, fue el RI para la Federación, contribuyentes que quedaron comprendidos a partir del 01 de enero del 2004 en el RIF. La génesis del RI, se presentó con la reforma a la LISR del año 2002, mediante la cual se instituyó en su numeral 134 la inclusión del régimen fiscal en mención, describiéndose que podrían tributar en el mismo las personas físicas que realizaran actividades empresariales, siempre y cuando sus ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido el monto de \$ 4,000,000.

Entre las principales obligaciones para los sujetos pasivos que se encontraran en tal supuesto, además de su registro ante el RFC, destaca de tener que llevar una contabilidad simplificada, la cual consistió en llevar solamente un libro de ingresos, egresos, de registro de inversiones y deducciones autorizadas e indispensables conforme a la norma jurídica correspondiente (LISR, 2002). Los sujetos pasivos del régimen fiscal en mención, estuvieron obligados a expedir comprobantes fiscales, mismos que debían de reunir los requisitos que establecía el CFF; además de expedir comprobantes simplificados cuando sus ventas o prestación de servicios fueran con el público en general. En lo que atañe a la mecánica para la determinación del ISR, consistió en emplear una tarifa establecida en la misma LISR, pero además de aplicarle la tasa del 5% sobre una base gravable, resultado que se comparaba con el ISR obtenido conforme a la tabla, para enterarse a la entidad federativa en función del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal, teniéndose fechas distintas en cada entidad conforme se concretaron dichos acuerdos.

Características del Régimen de Incorporación Fiscal

Con fundamento en el primer numeral de la LISR vigente, se establece que las personas físicas y morales estarán sujetas al impuesto de la misma norma jurídica. De tal forma que para el primer caso se indica que están obligadas al ISR cuando sean residentes en México por todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde provengan. De igual forma en el artículo 90 primer párrafo de la LISR señala que están obligadas al pago del impuesto en comento, las personas físicas que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos del citado título se señale en crédito, en

servicios en los casos que señale la misma ley o de cualquier otro tipo, es decir, al realizar alguna actividad empresarial (LISR, 2014).

En esta misma tesis y en correspondencia al artículo 16 del CFF, se considera que una persona física realiza actividades empresariales cuando desarrolla actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesca y silvícolas (CFF, 2014). Al respecto, tal y como lo precisa Victorio (2014:7): “*Entonces, una persona física que se dedica a la venta de mercancías, como: una papelería, la tienda de la esquina, la miscelánea, la tlapalería, la zapatería, la refaccionaria, entre otros, se considerará que desarrollan actividades comerciales. En el caso de los restaurantes, plomeros, mecánicos, estilistas, o el que se dedica a la renta de automóviles, andamios, maquinaria, etc., también desarrollan actividades empresariales*”.

Por lo tanto, con la extinción de las modalidades de REPECOS y RI, mediante la publicación en el DOF del día 11 de diciembre de 2013, decreto por el que se reforman diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), Ley Federal de Derechos (LFD), abrogándose además la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) y la Ley del Impuesto Sobre depósitos en Efectivo (LIDE) y estableciéndose la nueva se expide la nueva LISR misma que entró en vigor el primero de enero de 2014, en la cual se instituyó para personas físicas con actividades empresariales el RIF. De tal forma que, en la sección II en su artículo 111 de la LISR se describe quienes pueden contribuir conforme al nuevo régimen fiscal, numeral que a la letra señala:

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

Cómo se podrá analizar en atención al numeral antes descrito, quedan comprendidos dentro de dicha modalidad los REPECOS y el RI, quienes anteriormente podrían tributar en su modalidad siempre y cuando no hubieran obtenido ingresos en el ejercicio inmediato anterior una cantidad igual o superior a los 2,000,000 y 4,000,000 respectivamente. En atención a lo anteriormente descrito, se plantea la siguiente interrogante: ¿Qué aspectos económicos jurídicos tributarios influyen en la institución del Régimen de Incorporación Fiscal con relación a la recaudación del Impuesto sobre la Renta?

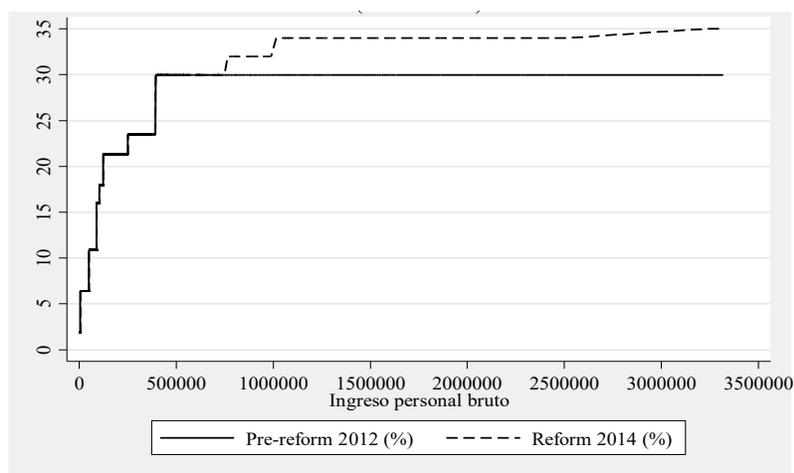
METODOLOGÍA

Para efectos del desarrollo de la presente investigación, se apoyó en una metodología básica, la cual tiene como principal objetivo mejorar el conocimiento y aportar beneficios socioeconómicos, siendo normalmente no aplicable al uso tecnológico (Tam y Oliveros, 2008). De igual forma, es preciso mencionar que el proceso de la investigación se llevó a cabo mediante la recopilación y análisis de información documental jurídica-contable, al realizarse un estudio de las normas legales y la disquisición doctrinal. Respecto a la investigación documental, Arias (1999: 21), la conceptualiza como “aquella que se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de material impresos u otros tipos de documentos”. Por tal motivo se basó en el análisis documental, descriptivo, utilizando para ello técnicas de localización, fijación y tratamiento de datos a través del Excel y Stata 13; examen de documentos y de contenidos, sobre todo de textos jurídicos y administrativos, documentos electrónicos disponibles en internet especializados en la materia objeto de investigación, base de datos de instancias gubernamentales de acceso a la información e investigaciones disponible sobre el tópico; precisando además que el análisis relacionado con la importancia del Impuesto Sobre la Renta en la presupuestación del gobierno federal, refiere al período 2010-2015.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En primera instancia, mediante el análisis realizado en base a la Encuesta Nacional de Ingresos y de Gastos de los Hogares (ENIGH), se muestra el cálculo de los tramos de ISR por niveles de ingreso y su efecto por la reforma fiscal de 2014. Es fácil observar que los tramos se han extendido hacia la derecha, para niveles superiores a los 750 mil pesos, y aumentan hasta el millón y medio y los tres millones de pesos al mes. Es posible que esta reforma induzca una mayor progresividad de los impuestos directos; sin embargo, en la parte baja y por niveles inferiores al medio millón de pesos anuales, no cambiaron en gran medida las reglas fiscales del ISR (véase figura 1).

Figura 1: Tramos Fiscales del Isr Con Reforma Fiscal en 2012 y 2014



Fuente: Elaboración propia con base en la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH, 2012 y 2014). Disponible en: <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/encuestas/hogares/regulares/enigh/>.

Ahora bien, para el caso de estudio que nos ocupa, una de las principales características y que es un privilegio para los contribuyentes que se encuentran en la modalidad del RIF a través de la reforma a la LISR, consiste en la reducción del gravamen en estudio, establecida en el mismo numeral antes descrito, al especificarse que una vez aplicada la tarifa bimestral para el cálculo del ISR, dicho impuesto se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tenga el sujeto pasivo tributando conforme al tercera sección. (Véase Tabla 1).

Tabla 1: Porcentajes de reducción de ISR en el RIF

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

Fuente: Artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>. La presente tabla, muestra la reducción del ISR para el RIF durante 10 años.

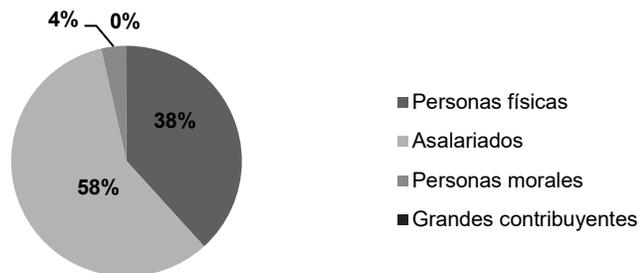
Tal y como se puede apreciar en la tabla 1, claramente se está otorgando una exención gradual durante diez años a las personas físicas que se encuentren tributando conforme al RIF, lo cual evidentemente se puede tener la percepción que dicho beneficio podría afectar en la presupuestación y recaudación del gravamen de estudio, siendo uno los principales ingresos tributarios del Estado mexicano; de tal manera que durante el primer año se tiene el 100% de exención, a partir del segundo año se estaría pagando el 10% del impuesto resultante, para el tercer año se contribuiría con el 20% del gravamen obtenido conforme a su base, y así

sucesivamente hasta transcurrir los diez ejercicios fiscales hasta llegar al onceavo y liquidar el 100% del ISR que resulte una vez que alcance la madurez y estabilidad fiscal para transitar así al régimen general aplicable a todos los contribuyentes, atendiendo a los objetivos para lo que fue creada la modalidad tributaria de estudio. Empero, mediante decreto presidencial publicado el 11 de marzo del 2015, se expresa que atendiendo a los resultados positivos obtenidos con la creación del RIF y con el fin de seguir impulsando la incorporación de los negocios más pequeños a la formalidad, fortaleciendo la facilidad en la determinación y pago de los tributos, impulsar el crecimiento empresarial coadyuvando así al incremento generalizado de la productividad, se consideró oportuno por parte del Estado, la continuidad del descuento del 100% del ISR a los contribuyentes del RIF por el ejercicio fiscal 2015 en lugar del 90% contemplado en la tabla anterior. (DOF 11 de marzo 2015).

Padrón de Contribuyentes, REPECOS, RI y RIF

Evidentemente, al analizar la creación de un nuevo régimen con características especiales de exención sobre unos de los impuestos más longevos e importantes en el sistema tributario mexicano durante diez años y que además mediante la reforma hacendaria 2014 para su creación se agrupó a un gran número de contribuyentes personas físicas que se encontraban en las modalidades de REPECOS y RI para ingresar al RIF, es indispensable examinar el comportamiento estadístico del padrón de los sujetos pasivos en sus tres modalidades. En atención a las estadísticas proporcionadas por el SAT hasta el primer semestre del 2015, el padrón de personas físicas y morales inscritas ante el RFC y con el status de activos, presentó la cantidad de 49,619,966, mientras que muestra un total 5,954,739 de contribuyentes suspendidos así como 681,961 registros cancelados (Cifras SAT, 2015). Ahora bien, del total de los contribuyentes registrados ante el RFC al cierre del mismo período, el 38% corresponde a personas físicas con actividades empresariales, el 58% pertenece al régimen de asalariados, el 4% concierne a personas morales y el resto del padrón a grandes contribuyentes (Véase Figura 2).

Figura 2: Padrón de Contribuyentes Ante el RFC



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos en el Sistema de Administración Tributaria, en el apartado de Cifras SAT. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html. La presente figura muestra el padrón por el tipo de contribuyentes registrados ante el RFC al cierre del primer trimestre del 2015, mediante la cual se expone la importancia que reviste el régimen de personas físicas en dicho padrón, donde se encuentran incluidos los contribuyentes en la modalidad de RIF, antes REPECOS y RI.

De igual manera, en correspondencia a las cifras emitidas por el SAT al cierre del ejercicio fiscal 2013, un total de 3,886,294 de contribuyentes se encontraban en el padrón del RFC en la modalidad de REPECOS, mientras que al mismo período, la cifra de 2,132,240 de sujetos pasivos lo constituyeron los inscritos en el RI. En lo que respecta al RIF, según los números controlados por dicha dependencia gubernamental, al cierre del primer semestre del 2015 sumaron un total de 4,416,950 de personas físicas. Para el caso de los REPECOS, quienes se encontraron en dicho régimen fiscal, automáticamente fueron transferidos a la modalidad del RIF por el SAT, mientras que a los registrados en el RI se les envió invitación para que realizaran su traspaso por medios electrónicos siempre y cuando sus ingresos obtenidos en un ejercicio

fiscal no se excedieran por un monto de \$ 2, 000,000, ya que el límite de ingresos establecido en el RI fue de hasta \$ 4, 000,000 para poder tributar en Régimen en mención.

El ISR en el Sistema Tributario

El término de renta ha ocasionado algunas discusiones en su conceptualización, en virtud que se han presentado diferentes discernimientos en algunos autores y escuelas doctrinarias, así como también dependiendo en el país que se aplique dicho término. Al respecto, Bazaldúa (2004: 12), resume que doctrinalmente existen tres escuelas que han estudiado el concepto de renta; donde la primera escuela establece en que la renta es un producto, la segunda lo amplifica al concepto de capital y mientras que la tercera incluye el incremento en el patrimonio así como el consumo de bienes y servicios como satisfactores de las necesidades. En esta misma postura, de la Garza (citado por Martínez, 2009: 147), sintetiza que el perfeccionamiento doctrinal del significado de renta transita a través de tres épocas donde la primera nombrada renta-producto radica en que es una nueva percepción pecuniaria que aumenta el patrimonio de una persona. La segunda estriba en el flujo de capital a través de terceros y la tercera en el incremento patrimonial del individuo por concepto de consumos efectuados, más ahorros realizados en un período determinado. En México, en la norma jurídica alusiva al ISR, en su capítulo I intitulado disposiciones generales, artículos 1, 2 y 4 de la Ley en cita, se descifra que en dichos numerales describe los conceptos a los cuales estará sujeto al pago del impuesto la persona física o moral que se encuentre en el hecho o acto jurídico, mismos que transcribimos textualmente para su comprensión:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. (Sic) II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente. III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. (...)

Artículo 4o. Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.”

Por lo tanto, la renta en nuestro país consiste en la obtención de ingresos independientemente del origen de riqueza, ya sea a través del trabajo o de la explotación de bienes de capital. Justamente atendiendo a la transcrita ley, Rodríguez (1997: 81) y Martínez (2009: 148) concuerdan en la valoración del concepto de renta e Impuesto Sobre la Renta la legislación tributaria mexicana respectivamente de la siguiente manera: “Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo o de la combinación de ambas explotaciones”. “En nuestra opinión, el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo sobre los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos elementos”.

Presupuestación del ISR en México

Para el caso de México, el ISR es uno de los impuestos más longevos del sistema tributario mexicano, instituyéndose por primer vez en 1921, el cual ha sufrido varios cambios atendiendo al tiempo en que se ha aplicado (Flores: 627-662). Respecto a la importancia del gravamen en el sistema fiscal mexicano, según el análisis realizado a la presupuestación del impuesto de estudio para los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 ha representado el 49%, 47%, 51%, 51%, 56% y 54% respectivamente en relación a las demás contribuciones como el IVA, el IEPS, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), Impuesto General de Importación y Exportación (IGIE), entre otros, programados por el Gobierno Federal en el presupuesto de ingresos para cada uno de los periodos, lo cual refleja su prioridad en las percepciones económicas para el Estado y por ende en su utilización en el ejercicio del gasto público (LIF: 2010- 2015). (Véase tabla 2).

Tabla 2: Comportamiento Porcentual de los Impuestos Presupuestados en México (2010-2015)

Impuesto	Código	Periodos					
		2010	2011	2012	2013	2014	2015
Impuesto Sobre la Renta	ISR	49%	47%	51%	51%	56%	54%
Impuesto Empresarial a Tasa Única	IETU	4%	4%	3%	3%	NA	NA
Impuesto al Valor Agregado	IVA	37%	38%	38%	39%	34%	36%
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	IEPS	4%	5%	3%	3%	7%	8%
Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	ISTUV	2%	1%	NA	0%	NA	NA
Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	ISAN	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Impuesto a los Rendimientos Petroleros	IRP	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Impuesto General de Importación y Exportación	IGIE	2%	2%	2%	2%	1%	1%
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	IDE	1%	1%	0%	0%	NA	NA
ACCESORIOS		1%	2%	2%	2%	1%	1%

Fuente: Elaboración propia con datos de la LIF 2010-2015. La tabla muestra la distribución de los impuestos presupuestados en la LIF para los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, mediante la cual se hace notar la importancia que constituye del ISR en la presupuestación del ingreso para el Estado mexicano, representando el 49, 47, 51, 51, 56 y 54% respectivamente respecto al rubro de impuestos.

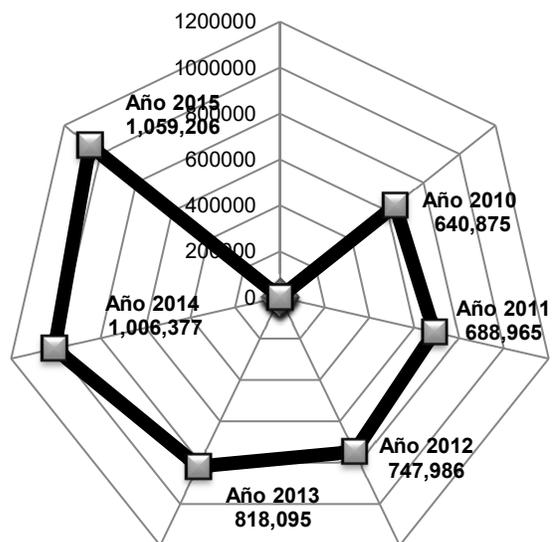
En atención a los porcentajes antes descritos, es de notarse la relevancia que reviste el ISR en la proyección de las percepciones a recibir en cada uno de los ejercicios fiscales por parte del Estado, precisando además que la presupuestación del gravamen de estudio, tuvo un comportamiento de incremento monetario en relación de un ejercicio fiscal a otro (Véase figura 3). Como es de observarse en la figura 3, la prestación pecuniaria de análisis se ha ido incrementando considerablemente en la proyección en cada uno de los ejercicios fiscales, de tal forma que del 2010 al 2011 se incrementó en un 7.5%, del 2012 al 2013 aumentó 8.57%, del 2013 al 2014 se amplió el 18.71%, mientras que para el año 2015 su presupuestación se amplió en un 4.99% en correspondencia al 2014.

Comportamiento de la Recaudación del ISR

Con respecto a la recaudación del impuesto de análisis, de acuerdo a las cifras preliminares presentadas por el SAT al cierre del ejercicio fiscal 2013, indican que la recaudación del ISR totalizó un monto de 905,523 millones de pesos, cifra que representó el 5.6% respecto al Producto Interno Bruto (PIB) por el período antes mencionado. De igual forma, al finalizar el ejercicio fiscal 2014, la exacción de dicho gravamen simbolizó la cantidad de 985,866 millones de pesos, incrementándose en un 4.7% en correspondencia al período anterior. (SAT 2015, Informe Tributario y de Gestión 2014). Cabe señalar, que en las cifras antes citadas se incluye la percepción monetaria del impuesto en estudio por parte del Estado, las generadas por personas físicas con actividades empresariales, los del régimen de asalariados quienes representan el mayor porcentaje en relación al padrón total de contribuyentes registrados ante el RFC, las de la modalidad de personas morales y los grandes contribuyentes. Así mismo, circunscribe ingresos del mismo tributo cobrados de ejercicios fiscales anteriores mediante el procedimiento coactivo. Ahora bien, la recaudación del ISR durante el primer semestre de 2013, 2014 y 2015, muestra un incremento durante dicho período en

relación al ejercicio fiscal anterior. Además, la precepción monetaria por parte del Estado en relación al impuesto durante el primer semestre de los ejercicios fiscales 2014 y 2015, representan el 51.2% y 62.5% en correspondencia a la presupuestación de dicho gravamen en comento para dichos ejercicios fiscales (Véase Tabla 3).

Figura 3: Comportamiento Monetario de la Presupuestación del ISR en México



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos en la LIF de los años 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Mediante la presente figura, se muestra el comportamiento de la presupuestación del ISR en México, durante los ejercicios fiscales antes mencionados, indicando también la importancia del impuesto para el gobierno mexicano.

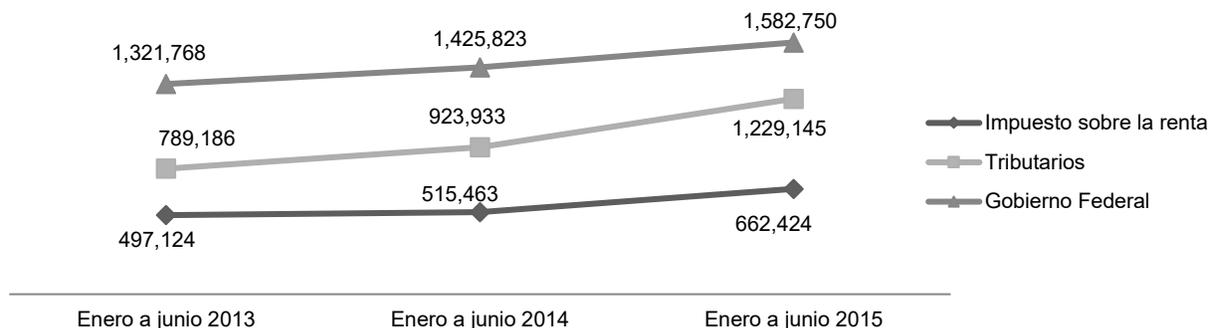
Tabla 3: Percepción de Ingresos Presupuestarios del Sector Público. Comparativo Acumulado al Primer Semestre (2013-2015)

Concepto	Millones de pesos			Crecimiento Real %		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
Total	1,810,250.6	1,911,959.8	2,048,549.2	0.9	1.7	4.0
Gobierno Federal	1,321,768.3	1,425,823.5	1,582,750.2	2.6	3.9	7.8
Tributarios	789,186.5	923,932.8	1,229,145.1	15.3	12.7	29.2
Impuesto sobre la renta	497,124.4	515,463.1	662,423.9	12.9	-0.2	24.8
Impuesto al valor agregado	269,498.8	333,559.6	346,511.0	-7.2	19.2	0.9
Impuesto especial sobre producción y servicios	-14,270.8	41,095.0	180,528.7	-81.9	n.s.	326.5
IEPS gasolinas y diesel	-54,883.8	-17,670.2	114,449.0	-52.7	-69.0	n.s.
IEPS distinto de gasolinas y diesel	40,613.0	58,765.2	66,079.7	9.4	39.3	9.2
Impuestos a la importación	13,398.9	15,376.4	19,665.5	-4.1	10.5	24.2
Impuesto por la actividad de exploración y explotación de hidrocarburos	n.d.	n.d.	1,701.2	n.d.	n.d.	n.a.
Otros impuestos 1_/	23,435.2	18,438.6	18,314.8	25.2	-24.3	-3.6

La presente tabla, muestra el comportamiento de los ingresos percibidos y presupuestarios comparativos del primer semestre de los ejercicios fiscales 2013, 2014 y 2015. Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Estadísticas oportunas de finanzas públicas. Ingresos Presupuestarios del Sector Público. Disponible en: http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunas_Finanzas_Publicas/Paginas/unica2.aspx.

Así mismo, de dicho análisis se desprende que la exacción del impuesto más importante del sistema tributario mexicano, durante el primer semestre de los ejercicios fiscales 2013, 2014 y 2015 representó el 31.6%, 36.15% y 41.8% respectivamente en correlación a los ingresos totales del gobierno federal; exhibiéndose de tal manera su trascendencia e incremento porcentual (véase figura 4).

Figura 4: Comportamiento de Recaudación de Ingresos del Gobierno Federal, Tributarios e Impuesto Sobre la Renta Acumulado al Segundo Trimestre de 2013-2015 (Millones de Pesos)



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Estadísticas oportunas de finanzas públicas. Ingresos Presupuestarios del Sector Público. Disponible en: http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunas_Finanzas_Publicas/Paginas/unica2.aspx. La presente figura presenta el comportamiento del impuesto sobre la renta en relación a los ingresos tributarios y los ingresos totales del gobierno federal durante el primer semestre de los ejercicios fiscales 2013, 2014 y 2015.

Lo anteriormente descrito, muestra claramente que el impuesto de análisis ha tenido una alza en su presupuestación y recaudación en cada ejercicio fiscal, superándose la percepción en relación a la proyección de forma significativa. Ahora bien, en lo que respecta a la entrada en vigor del RIF a partir de enero de 2014 y su exención del 100% del ISR durante los ejercicios fiscales 2014 y 2015 descrito al inicio del presente bosquejo, al cierre del primer semestre del 2015, dicho estímulo fiscal en la contribución en comento representó la cantidad de 12,190 millones de pesos que dejó de percibir el Estado; solamente obteniendo un monto total de un mil 864 millones de pesos representados por el ISR, IVA y el IEPS (véase tablas 4 y 5).

Tabla 4: Estímulos Fiscales del RIF Enero a Junio 2015

Concepto	Monto
Total	15,401
ISR	12,190
IVA	3,063
IEPS	148

Fuente: Servicio de Administración Tributaria. Informe Tributario y de Gestión Segundo Trimestre de 2015. Disponible en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t2/ITG_T2_2015.pdf. La presente tabla muestra los montos de estímulos fiscales que ha otorgado el Estado a los contribuyentes del RIF en los rubros de ISR, IVA, IEPS; cifras al cierre del primer semestre de 2015.

Tomando en cuenta que al cierre del primer semestre de 2015, se tiene un monto de 12,190 millones de pesos no recaudados por el Estado, al otorgar el estímulo fiscal del 100% del ISR a los contribuyentes de RIF, a pesar de ser una cantidad que en términos monetarios es representativa, dicha cifra simboliza solamente el 1.15% de la presupuestación de la contribución en estudio en correspondencia a su presupuestación para el ejercicio fiscal completo, así como el 1.8% en relación al ISR efectivamente recaudado. Ahora bien, si no se hubiese otorgado la exención del ISR a los contribuyentes del RIF durante los ejercicios fiscales 2014 y 2015; de tal forma que el monto no percibido por el Estado al cierre del primer semestre del 2015, se localizara en el gravamen efectivamente recaudado tendríamos un monto total de

percepción por 674,614 millones de pesos cifra que representaría el 63.7% en correlación a la presupuestación para el 2015 incrementándose solamente el 1.2% respecto a la proyección.

Tabla 5: Recaudación del RIF Enero a Junio 2015

Concepto	Monto
Total	1,864
ISR	8
IVA	1,837
IEPS	19

Fuente: Servicio de Administración Tributaria. Informe Tributario y de Gestión Segundo Trimestre de 2015. Disponible en http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t2/ITG_T2_2015.pdf. La presente tabla muestra los montos recaudados del RIF en los rubros de ISR, IVA, IEPS; cifras al cierre del primer semestre de 2015.

CONCLUSIONES

Evidentemente, mediante la creación de esta nueva modalidad para tributar denominado RIF, aunque no es menester del presente estudio, se muestra un incremento en la base de contribuyentes según cifras descritas anteriormente proporcionadas por el SAT y que a pesar de que una de las principales características del RIF desde su creación y entrada en vigor en la nueva LISR a partir del 2014, así como la ampliación para el ejercicio fiscal 2015 consistente en la exención de la contribución en estudio hasta del 100%, según el análisis antes efectuado, la implementación de dicho régimen no ha influido de manera significativa en la recaudación en el impuesto más importante y longevo del sistema tributario mexicano; el cual además, ha mostrado un incremento tanto en la presupuestación como en la recaudación del mismo.

Sin embargo, es preciso aclarar, que el monto monetario no recaudado por el concepto de ISR por parte del Estado, al haber otorgado el estímulo fiscal a los contribuyentes pertenecientes al RIF, sin duda la incidencia principal de la no percepción económica se presentaría principalmente en la ejecución del gasto público al ser cantidades económicamente significativas, recursos que se podrían destinar a la solventación de necesidades sociales de prioridad. Se considera interesante, analizar el comportamiento de la recaudación del ISR a partir del 2016, ya que durante este ejercicio, los contribuyentes que se encuentren en dicha modalidad de tributación ya aportarán el 10% del gravamen obtenido conforme a la tabla del artículo 111 de la LISR, incrementándose 10% anual durante los siguientes ejercicios fiscales hasta aportar el 100% del impuesto en mención.

BIBLIOGRAFÍA

Arias, F (1999). “El Proyecto de Investigación, Guía para su Elaboración”, 3ª ed., Venezuela, Caracas: Editorial Episteme. [En línea]. Disponible en: <http://www.smo.edu.mx/colegiados/apoyos/proyecto-investigacion.pdf>, [Extraído el 4 de marzo de 2015].

Arrijoja, A. (2000). “Derecho Fiscal”, 15ª ed., México, D.F., México: Editorial Themis.

Bazaldúa, F. (2004). “Historia del ISR” [en línea]. México, pp. 12-23. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/58475831/200811-isr>, [extraído el 6 de marzo del 2015].

DOF 30 de diciembre de 2013. Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2014. [En línea]. Disponible en: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328426&fecha=30/12/2013, [extraído el 30 de enero de 2015].

DOF del 11 de diciembre de 2013 (segunda edición). Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y

se abrogan la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. [En línea]. Disponible en:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013, [extraído el 30 de enero 2015].

DOF del 11 de marzo de 2015. Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal. [En línea]. Disponible en:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5385026&fecha=11/03/2015, [extraído el 12 de mayo de 2015].

DOF del 15 de noviembre de 2010. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011. Abrogada. [En línea]. Disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2011.htm, [extraído el 05 de marzo de 2015].

DOF del 16 de noviembre de 2011. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012. Abrogada. [En línea]. Disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2012.htm, [extraído el 05 de marzo de 2015].

DOF del 17 de noviembre de 2012. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013. Abrogada. [En línea]. Disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2013.htm, [extraído el 05 de marzo de 2015].

DOF del 20 de noviembre de 2013. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, y se reforma el primer párrafo del artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013. [En línea]. Disponible en:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5322823&fecha=20/11/2013, [extraído el 30 de enero de 2015].

DOF del 20 de noviembre de 2013. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014. Abrogada. [En línea]. Disponible en:
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2014.htm, [extraído el 05 de marzo de 2015].

DOF del 25 de noviembre de 2009. Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010. Abrogada. [En línea]. Disponible en:
http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2010/lif_2010.pdf, [extraído el 05 de marzo de 2015].

DOF del 26 de junio de 2003. Anexo No. 3 al Convenio de colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Gobierno del Estado de Sonora, [En línea]. Disponible en:
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=727013&fecha=26/06/2003, [consultado el 4 de marzo de 2015].

DOF del 9 de diciembre de 2013 (segunda sección). Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. [En línea]. Disponible en:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013, [extraído el 30 de enero de 2015].

DOF del 9 de diciembre de 2013. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera. [En línea]. Disponible en:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324941&fecha=09/12/2013, [extraído el 30 de enero de 2015].

Flores, E. (1975) “Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México” [en línea]. Revista de la Facultad de Derecho de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 627-662. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=99> , [extraído el 6 de marzo de 2015].

Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2014, (2013). “Presidencia de la República”, [En línea]. Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf, [extraído el 20 de febrero de 2015].

Instituto Nacional de Estadística y Geografía, INEGI (2015). Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH, 2012, 2014). [En línea]. Disponible en: <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/encuestas/hogares/regulares/enigh/>, [Extraído el 21 de agosto de 2015].

Ley del Impuesto Sobre la Renta (2014). Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, [En línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>, [extraído el 4 de marzo de 2015].

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014 (LISR). Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. [En línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>, [extraído el 30 de enero de 2015].

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1997. “Agenda Fiscal ISEF” vigésima edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México D.F. 1997.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1998. “Agenda Fiscal ISEF” vigésima primera edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México D.F. 1998.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2001. “Agenda Fiscal ISEF” vigésima quinta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México D.F. 2001.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002. “Agenda Fiscal ISEF” vigésima sexta edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México D.F. 2002.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2003. “Agenda Fiscal ISEF” vigésima séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México D.F. 2003.

Margáin, E. (2002). “Ley del Impuesto Sobre la Renta en la Reforma Fiscal” [en línea] en Ríos Granados, Gabriela (coord.) Conceptos de Reforma Fiscal. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=430>, [extraído el 12 de mayo del 2012].

Martínez, S. (2009). “Distribución de la Renta a través del Sistema Financiero Mexicano” en Ríos Granados, Gabriela (coord.). Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 145-149. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/11.pdf>, [extraído el 6 de marzo del 2015].

Rodríguez, G. (1997). “El Impuesto Sobre la Renta” en Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (coord.). Panorama del Derecho Mexicano, Derecho Financiero [en línea]. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 81-87. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1910/1.pdf>, [consultado el 6 de marzo del 2015].

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SHCP (2015). Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas. Ingresos Presupuestarios del Sector Público. [En línea]. Disponible en: http://www.shcp.gob.mx/POLITICAFINANCIERA/FINANZASPUBLICAS/Estadisticas_Oportunas_Finanzas_Publicas/Paginas/unica2.aspx, <http://presto.hacienda.gob.mx/EstoporLayout/Layout.jsp>, [Extraído el 21 de agosto de 2015].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2015). “Informe Tributario y de Gestión 2014”, [En línea]. Disponible en: http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2014t4/tributario.pdf, [Extraído el 4 de septiembre de 2015].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2015). Cifras SAT, [En línea]. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giipTipCon.html, [Extraído el 4 de marzo de 2015].

Servicio de Administración Tributaria, SAT (2015). Informe Tributario y de Gestión, Segundo Trimestre de 2015. [En línea], http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t2/ITG_T2_2015.pdf, [Extraído el 20 de septiembre de 2015].

Sobarzo Fimbres, Horacio (2007). Reformas Estructurales “La Reforma Fiscal en México”. Revista de Comercio Exterior, Vol. 57, No. 10 [En línea]. Disponible en: <http://revistacomercioexterior.com/rce/magazines/108/4/Sobarzo.pdf>, [extraído el 01 de febrero del 2015].

Tam, J.,G Vera y R. Oliveros (2008). “Tipos, Métodos y Estrategias de Investigación Científica”, [En línea]. Disponible en: http://www.imarpe.pe/imarpe/archivos/articulos/imarpe/oceanografia/adj_modela_pa-5-145-tam-2008-investig.pdf, [extraído el 27 de febrero de 2015].

Victorio, J. (2014). “Nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, Personas Físicas con Actividades Empresariales”, 1ª ed., México, D.F., México: Ediciones Grupo Gasca.

BIOGRAFÍA

José Manuel Osorio Atondo es Doctor en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos S.C. Campus Guadalajara, Jalisco. Profesor Investigador de Tiempo Completo de la Universidad Estatal de Sonora, Unidad Académica Magdalena, Sonora. Candidato al Sistema Nacional de Investigadores (SNI). Avenida Vicente Guerrero No. 923, Colonia San Martín, Magdalena de Kino, Sonora, México. C.P. 84160. Correo electrónico jose.osorio@ues.mx

Luis Huesca Reynoso es Doctor en Economía por la Universidad Autónoma de Barcelona. Investigador Titular “D” del Centro de Investigación en Alimentos y Desarrollo, A.C. en Hermosillo, Sonora. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores (SNI) nivel 2. Carretera a la Victoria Km. 0.6, Hermosillo, Sonora. México. C.P. 83000. Correo electrónico lhuesca@ciad.mx

Jesús María Martín Terán Gastélum es Doctor en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos S.C. Campus Guadalajara, Jalisco. Profesor Investigador de Tiempo Completo de la Universidad Estatal de Sonora, Unidad Académica Magdalena, Sonora. Avenida Vicente Guerrero No. 923, Colonia San Martín, Magdalena de Kino, Sonora, México. C.P. 84160. Correo electrónico martin.teran@ues.mx