

Época: Décima Época
Registro: 2016354
Instancia: Segunda Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Publicación: viernes 09 de marzo de 2018 10:12 h
Materia(s): (Administrativa)
Tesis: 2a./J. 18/2018 (10a.)

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. CONFORME AL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, ESTÁN EXCLUIDOS DE SU APLICACIÓN LOS CONTRIBUYENTES QUE HASTA ANTES DE SU VIGENCIA TRIBUTABAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.

En atención a la exposición de motivos del decreto por el que se expidió dicha legislación, el régimen de incorporación fiscal tiene por finalidad, entre otras, erradicar la informalidad que deriva, muchas veces, de la facilidad o dificultad en el cumplimiento del pago de contribuciones, así como sustituir los regímenes fiscales intermedio y de pequeños contribuyentes aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por uno transitorio denominado de incorporación fiscal, tendente a que los sujetos pasivos inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita hacerlo fácilmente y, una vez que estén preparados, muden al régimen general. Atendiendo a esa finalidad y, sobre todo, a la naturaleza transitoria del régimen fiscal en comento, es claro que están excluidos de su aplicación los contribuyentes que hasta antes de su entrada en vigor tributaban conforme al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 273/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, Cuarto en Materia Administrativa del Tercer Circuito, Primero en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 31 de enero de 2018. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretaria: Gabriela Guadalupe Flores de Quevedo.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 477/2016, el sustentado por el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 21/2016, el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, al resolver el amparo directo 527/2016, y el diverso sustentado por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver la revisión fiscal 147/2016.

Tesis de jurisprudencia 18/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del catorce de febrero de dos mil dieciocho.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de marzo de 2018 a las 10:12 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 12 de marzo de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Publicación: viernes 09 de marzo de 2018 10:12 h

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. CONFORME AL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, ESTÁN EXCLUIDOS DE SU APLICACIÓN LOS CONTRIBUYENTES QUE HASTA ANTES DE SU VIGENCIA TRIBUTABAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 273/2017. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS EN MATERIAS CIVIL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO, CUARTO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, PRIMERO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO Y DÉCIMO TERCERO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. 31 DE ENERO DE 2018. MAYORÍA DE CUATRO VOTOS DE LOS MINISTROS ALBERTO PÉREZ DAYÁN, JAVIER LAYNEZ POTISEK, JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS Y EDUARDO MEDINA MORA I. DISIDENTE: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS. PONENTE: JAVIER LAYNEZ POTISEK. SECRETARIA: GABRIELA GUADALUPE FLORES DE QUEVEDO.

CONSIDERANDO:

PRIMERO.-Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de la presente denuncia de contradicción de tesis, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 226, fracción II, de la Ley de Amparo; y 21, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto segundo, fracción VII, del Acuerdo General Número 5/2013 del Pleno de este Alto Tribunal, en virtud de que se trata de una contradicción de tesis entre Tribunales Colegiados de distintos Circuitos respecto de la que se estima innecesaria la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO.-La denuncia de contradicción de tesis proviene de parte legítima conforme a lo dispuesto por el artículo 227, fracción II, de la Ley de Amparo, toda vez que fue formulada por el administrador general jurídico del Servicio de Administración Tributaria, encargado de la defensa jurídica del secretario de Hacienda y Crédito Público, autoridad tercero interesada en el juicio de amparo directo 21/2016 del índice del Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito.

TERCERO.-Para dirimir la denuncia de contradicción de tesis resulta conveniente informar las posturas que asumieron los Tribunales Colegiados de Circuito a través de las ejecutorias respectivas.

Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito:

Los mencionados órganos colegiados conocieron, respectivamente, de los amparos directos 21/2016, 477/2016 y 527/2016, promovidos contra las sentencias dictadas en juicios de nulidad en que se controvirtieron las respuestas negativas de las autoridades hacendarias al aviso o cambio de régimen fiscal realizado por los contribuyentes para tributar en el régimen de incorporación fiscal, en vez de hacerlo en el general, ambos aplicables a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

En dichas ejecutorias, los citados Tribunales Colegiados de Circuito establecieron, en esencia, que conforme al artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce, los contribuyentes que antes de su vigencia tributaban conforme al régimen general, están excluidos del régimen de incorporación fiscal.

Lo anterior, porque de la exposición de motivos de dicho ordenamiento se advierte que entre sus finalidades están la de sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes, por el de incorporación fiscal para incentivar la creación de empresas en la formalidad e invitar a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.

Indicaron que de la lectura de las demás disposiciones que regulan el régimen de incorporación fiscal, se advierte que constituye un régimen transitorio que pretende introducir a los nuevos contribuyentes a la formalidad fiscal, o bien, facilitar el tránsito de aquellos que pertenecían a los regímenes sustituidos al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

A partir de lo anterior, concluyeron que si se atiende a la interpretación auténtica del mencionado artículo 111, esto es, la de su creador, es claro que las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que hasta antes de su entrada en vigor tributaban conforme al régimen general no pueden tributar en el nuevo régimen de incorporación, pues ésta no es la finalidad de su implementación.

Establecieron que si justamente el régimen de incorporación fiscal busca que los contribuyentes que tributaban conforme al diverso intermedio o de pequeños contribuyentes transiten al general, es claro que los que ya se encontraban en éste no pueden cambiar al más benéfico, justamente porque no se cumpliría una de las finalidades de la citada reforma.

De ahí que concluyeran que, atendiendo a la interpretación auténtica y finalidad del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce y del régimen fiscal que regula, es evidente que los contribuyentes que ya tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales no pueden cambiar y, por ende, tributar de acuerdo con el diverso de incorporación fiscal.

Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

El citado órgano colegiado conoció del recurso de revisión fiscal 147/2016 interpuesto contra la sentencia dictada en el juicio contencioso administrativo en que se declaró la nulidad de la resolución administrativa impugnada consistente en la negativa del aviso de actualización de actividades para tributar en el régimen de incorporación fiscal y se reconoció el derecho del entonces actor para tributar en el régimen solicitado.

En dicha ejecutoria, el órgano judicial estableció que atendiendo a la literalidad del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce, no existe prohibición alguna para que los contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, cambien de régimen para tributar conforme al de incorporación fiscal.

Dijo que si bien tanto en la exposición de motivos de dicho ordenamiento, como en el respectivo dictamen de la Cámara de Diputados el legislador indicó las finalidades de establecer el régimen de incorporación fiscal, lo cierto es que en ninguna parte se reguló o expuso prohibición alguna al respecto y, aún más, tales instrumentos tampoco son claros al determinar si los contribuyentes que con anterioridad tributaban conforme al régimen general, con la reforma pueden o no mudar al entonces implementado.

Precisó que en la propia exposición de motivos el legislador dejó ver su intención de que tales contribuyentes puedan mudar al nuevo régimen, al indicar que en la ley se implementarían diversas medidas a fin de evitar abusos de los contribuyentes que ya tributaban en la formalidad.

Después de corroborar su afirmación con el contenido de diversas reglas de distintas resoluciones misceláneas fiscales, el Tribunal Colegiado de Circuito concluyó que como el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce, ni su exposición de motivos, su proceso legislativo y tampoco las demás disposiciones que lo complementan prohíben a los contribuyentes que ya tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades

empresariales y profesionales mudar al régimen de incorporación fiscal para gozar de sus beneficios, es claro que pueden hacerlo.

CUARTO.-Una vez establecidas las posturas que sirvieron de base para la tramitación de la contradicción planteada y tomando en consideración que un presupuesto lógico para su resolución es su existencia, corresponde verificarla.

De acuerdo con la mecánica que prevalece en la calificación sobre la existencia o no de la contradicción de tesis, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que se actualiza cuando al resolver los asuntos implicados en la denuncia los contendientes examinan cuestiones jurídicas esencialmente iguales, incluso cuando parten de aspectos fácticos distintos, frente a las cuales adoptan posiciones o criterios jurídicos discrepantes en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas.

Corroborar esa afirmación la jurisprudencia P./J. 72/2010 del Pleno de este Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, agosto de 2010, página 7, que establece:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS. EXISTE CUANDO LAS SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN O LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO ADOPTAN EN SUS SENTENCIAS CRITERIOS JURÍDICOS DISCREPANTES SOBRE UN MISMO PUNTO DE DERECHO, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE LAS CUESTIONES FÁCTICAS QUE LO RODEAN NO SEAN EXACTAMENTE IGUALES.-De los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 197 y 197-A de la Ley de Amparo, se advierte que la existencia de la contradicción de criterios está condicionada a que las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o los Tribunales Colegiados de Circuito en las sentencias que pronuncien sostengan 'tesis contradictorias', entendiéndose por 'tesis' el criterio adoptado por el juzgador a través de argumentaciones lógico-jurídicas para justificar su decisión en una controversia, lo que determina que la contradicción de tesis se actualiza cuando dos o más órganos jurisdiccionales terminales adoptan criterios jurídicos discrepantes sobre un mismo punto de derecho, independientemente de que las cuestiones fácticas que lo rodean no sean exactamente iguales, pues la práctica judicial demuestra la dificultad de que existan dos o más asuntos idénticos, tanto en los problemas de derecho como en los de hecho, de ahí que considerar que la contradicción se actualiza únicamente cuando los asuntos son exactamente iguales constituye un criterio rigorista que impide resolver la discrepancia de criterios jurídicos, lo que conlleva a que el esfuerzo judicial se centre en detectar las diferencias entre los asuntos y no en solucionar la discrepancia. Además, las cuestiones fácticas que en ocasiones rodean el problema jurídico respecto del cual se sostienen criterios opuestos y, consecuentemente, se denuncian como contradictorios, generalmente son cuestiones secundarias o accidentales y, por tanto, no inciden en la naturaleza de los problemas jurídicos resueltos. Es por ello que este Alto Tribunal interrumpió la jurisprudencia P./J. 26/2001 de rubro: 'CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA,' al resolver la contradicción de tesis 36/2007-PL, pues al establecer que la contradicción se actualiza siempre que 'al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes' se impedía el estudio del tema jurídico materia de la contradicción con base en 'diferencias' fácticas que desde el punto de vista estrictamente jurídico no deberían obstaculizar el análisis de fondo de la contradicción planteada, lo que es contrario a la lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, pues al sujetarse su existencia al cumplimiento del indicado requisito disminuye el número de contradicciones que se resuelven en detrimento de la seguridad jurídica que debe salvaguardarse ante criterios jurídicos claramente opuestos. De lo anterior se sigue que la existencia de una contradicción de tesis deriva de la discrepancia de criterios jurídicos, es decir, de la oposición en la solución de temas jurídicos que se extraen de asuntos que pueden válidamente ser diferentes en sus cuestiones fácticas, lo cual es congruente con la finalidad establecida tanto en la Constitución General de la República como en la Ley de Amparo para las contradicciones de tesis, pues permite que cumplan el propósito para el que fueron creadas y que no se desvirtúe buscando las diferencias de detalle que impiden su resolución."

También se ha estimado que para el surgimiento de la contradicción es indispensable que lo que se afirma en una sentencia se niegue en la otra o viceversa y que, además, la cuestión jurídica estudiada en

los criterios antagónicos goce de generalidad y no de individualidad, de manera que con la jurisprudencia que derive del fallo de la contradicción se cumpla el objetivo perseguido por esta institución, esto es, dar certidumbre jurídica.

Finalmente, se ha reconocido que para que exista una contradicción de tesis no se requiere que los criterios posiblemente opuestos hayan originado tesis aislada o jurisprudencia, pues los artículos 107, fracción XIII, párrafo primero, de la Constitución Federal y 225 de la Ley de Amparo, no prevén ese requisito. Es aplicable, en lo conducente y por compartirse, el criterio que informa la jurisprudencia 1a./J. 129/2004 de la Primera Sala de este Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 93, de rubro: "CONTRADICCIÓN DE TESIS. ES PROCEDENTE LA DENUNCIA RELATIVA CUANDO EXISTEN CRITERIOS OPUESTOS, SIN QUE SE REQUIERA QUE CONSTITUYAN JURISPRUDENCIA."

En este orden de ideas, esta Segunda Sala considera que en el caso existe la contradicción de tesis denunciada entre los criterios asumidos por el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Tercer Circuito, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pues en situaciones fácticas similares analizaron puntos de derecho iguales llegando a conclusiones distintas de acuerdo con lo siguiente:

Los tres primeros órganos colegiados establecieron que atendiendo a la interpretación auténtica y finalidad del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce y del régimen fiscal que regula, los contribuyentes que ya tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales no pueden cambiar y, por ende, tributar de acuerdo con el diverso de incorporación fiscal.

Por su parte, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito concluyó que como ni el citado artículo 111 y tampoco su exposición de motivos, su proceso legislativo ni las demás disposiciones que lo complementan prohíben a los contribuyentes que ya tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales mudar al régimen de incorporación fiscal para gozar de sus beneficios, es claro que pueden hacerlo.

Aun cuando en algunas de las sentencias comentadas, los Tribunales Colegiados de Circuito hicieron referencia a distintas reglas de diversas resoluciones misceláneas fiscales, lo cierto es que, por una parte, esos aspectos escapan de la materia de la contradicción por no ser comunes a todas las ejecutorias y, por otra, tal circunstancia no impide la actualización de la contradicción de tesis denunciada, pues los contendientes examinaron cuestiones jurídicas esencialmente iguales, frente a las cuales adoptaron posiciones o criterios jurídicos discrepantes en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas.

En efecto, todos los Tribunales Colegiados de Circuito analizaron supuestos similares asumiendo posturas diversas, pues, los tres primeros, establecieron una interpretación del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del dos mil catorce, que fue distinta y totalmente contraria a la asumida por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Por tanto, esta Segunda Sala concluye que existe la contradicción de criterios denunciada, cuyo objeto es definir si conforme al artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, los contribuyentes que tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales pueden cambiar al diverso de incorporación fiscal a fin de gozar de sus beneficios.

Cabe precisar que el texto del referido artículo 111 que a continuación se analizará es el vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, sin tomar en cuenta sus posteriores reformas, pues la mayoría de los contendientes analizaron aquél, sin que trascienda el hecho de que uno de ellos examinó el último dado que tal circunstancia no trascendió a su decisión.

QUINTO.-Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio que aquí se establece y que atiende a las explicaciones siguientes:

El artículo 5o., primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, excepciones, infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, tales como aquellas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de un tributo.

Al interpretar tal precepto, esta Segunda Sala ha establecido que el hecho de que determinadas disposiciones de carácter tributario sean de aplicación estricta, no impide al aplicador acudir a los diversos métodos de interpretación que permiten conocer la verdadera intención de su redactor, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas se genere incertidumbre sobre su significado, pues la finalidad del precepto en comento es constreñir al respectivo ente a aplicar la hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con su contenido una vez desentrañado su alcance.

Ejemplificativa de esa postura es la tesis aislada 2a. CXLII/99 de este órgano colegiado, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, página 406, que establece:

"LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación 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."

Así como la tesis de jurisprudencia 2a./J. 133/2002 de esta Segunda Sala, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 238, que establece:

"CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.-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 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."

También se ha reconocido que la interpretación sistemática de las normas fiscales no viola los principios de interpretación y aplicación estricta y, por ende, de legalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque, por una parte, resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte y, por otra, porque toda disposición jurídica requiere ser interpretada para ser correctamente aplicada.

Corroborar lo anterior, el criterio que informa la jurisprudencia 3a./J. 18/91 de la otrora Tercera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, página 24, que establece:

"LEYES FISCALES. LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.-Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional."

Sobre esas premisas, se debe informar que la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, la vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, contenía diversos títulos entre los que encontramos el IV De las personas físicas, que se dividía en capítulos entre los que destacan el VI De los ingresos por actividades empresariales, el cual a su vez se subdividía en tres secciones.

La sección I era del régimen general a las actividades empresariales; la II era del régimen simplificado a las actividades empresariales; y, la III del régimen de pequeños contribuyentes.

Conforme a dicho ordenamiento, los contribuyentes que tuvieran ingresos por esa actividad de hasta cuatro millones de pesos podían optar por el régimen intermedio de personas físicas.

El once de diciembre de dos mil trece se publicó en el Diario Oficial de la Federación la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce.

Tal ordenamiento está dividido en diversos títulos, entre los que destacan el IV De las personas físicas, que a su vez, se divide en diversos capítulos en que destaca el II intitulado De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Dicho capítulo también se divide en dos secciones. La sección I denominada De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, y la sección II titulada Régimen de incorporación fiscal.

Como se ve, en virtud de la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta cambiaron los regímenes fiscales aplicables a las personas físicas, cuyos ingresos derivan de actividades empresariales y profesionales.

La sola denominación de la sección II del capítulo II del título IV de la ley vigente podría hacer suponer que sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que se incorporan al sistema tributario, pues versa sobre el régimen de incorporación fiscal.

Teniendo en cuenta lo anterior, conviene informar que el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé, entre otras cosas, los contribuyentes a los que aplica y no el régimen de incorporación fiscal.

Conforme a su párrafo primero, los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, pueden optar por pagar dicho tributo conforme a esa sección, siempre que los ingresos

propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos millones de pesos.

Visto de esa manera, parecería entonces que el régimen de incorporación fiscal ya no sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que se incorporan al sistema tributario, atendiendo a su sola denominación, sino también a las personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos derivados de esa actividad obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos millones de pesos.

Lo expuesto evidencia que atendiendo a la literalidad de la norma analizada y al orden normativo previsto en la ley que lo contiene, existe duda sobre su significado y, por ende, aplicación, originando que deba acudir a su interpretación a través de los métodos reconocidos en la ley y la doctrina.

En la iniciativa del decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta que se analiza, el Poder Ejecutivo Federal indicó, entre otras cosas, lo siguiente:

"Régimen de incorporación fiscal

"Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

"La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.

"Considerando lo anterior, una de las principales medidas que contiene la presente iniciativa de reforma hacendaria es la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por un solo régimen, el régimen de incorporación.

"A través del régimen de incorporación se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el régimen de incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.

"El régimen de incorporación que se propone establecer en la nueva Ley del ISR sustituiría el aplicable por las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4 millones de pesos anuales, esto es, el régimen intermedio, y el régimen de pequeños contribuyentes (Repecos).

"El Repeco se diseñó como un esquema simplificado para las personas físicas con ingresos anuales de hasta 2 millones de pesos. Los contribuyentes que participan en él están exentos de conservar comprobantes de sus proveedores y de emitir facturas de sus ventas. Por lo anterior, permite que se rompa la cadena de comprobación fiscal. Dicha situación genera espacios para la evasión y la elusión fiscales, los cuales han sido aprovechados por algunos contribuyentes que indebidamente tributan como Repecos, cuando en realidad la escala de sus operaciones es considerable, o por contribuyentes del régimen general que interactúan con Repecos para aprovechar las menores obligaciones de comprobación fiscal y así reducir su pago de impuestos.

"Una comparación de los esquemas aplicados a pequeños contribuyentes en distintos países refleja que el límite de 2 millones de pesos es muy amplio, lo que fomenta el enanismo fiscal al ser aprovechado por unidades económicas con mayor capacidad contributiva.

"Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el régimen intermedio y el Repeco por un régimen de incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características:

"Aplicable sólo a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o que presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales de hasta un millón de pesos.

"En lo que se refiere a la prestación de servicios que no requieren título profesional para su realización, es importante mencionar que la misma, generalmente, está relacionada con una actividad empresarial, es decir, en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que es complementario a la actividad que se presta, tal es el caso, por ejemplo, del servicio de instalación, mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos, así como de otros servicios sanitarios (fontanería), en los cuales además se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etcétera). Por tal razón, el esquema que se propone está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.

"Otra característica de este régimen es que sería cédular y de aplicación temporal durante un periodo de hasta 6 años, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo. Al séptimo año, estos contribuyentes se incorporarán al régimen general de personas físicas con actividad empresarial.

"Los contribuyentes de este régimen efectuarían pagos definitivos trimestrales, y el ISR a pagar se determinaría sobre una base de efectivo, restando al total de ingresos las deducciones autorizadas y la PTU pagada, y aplicando la tarifa del ISR de personas físicas. En caso de que las erogaciones excedieran de los ingresos del trimestre se propone permitir deducir la diferencia contra los ingresos del siguiente trimestre hasta agotarlo, dotando de justicia y equidad al esquema, además de que simplificaría la mecánica de cálculo evitando la complejidad de efectuar actualizaciones por inflación.

"Para promover la adhesión al régimen se otorgarán los siguientes beneficios:

"1. Descuentos en el ISR del 100% del pago, durante el primer año. Este descuento irá disminuyendo paulatinamente a lo largo de los siguientes seis años, para pagar la totalidad del ISR a partir del séptimo año de su incorporación.

"De esta manera, se fomenta la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.

"La iniciativa contempla ciertas condiciones y requisitos que permitirán evitar abusos de aquellos contribuyentes que ya estando en la formalidad, con el ánimo de obtener los beneficios de la reducción en el pago, deseen trasladar sus unidades de negocio a este régimen, entre ellos, condiciona los descuentos a la entrega regular al SAT de la información del total de sus ingresos y erogaciones, incluyendo los relacionados a interacciones con contribuyentes que pertenecen al régimen general. El cumplimiento de estas obligaciones se realizará a través de las herramientas electrónicas que, para ese fin, diseñará el SAT. Dichas herramientas además auxiliarán a los pequeños negocios en su contabilidad.

"Este régimen también ofrece tratamiento especial a los trabajadores y empleados que los contribuyentes contraten, siempre y cuando, presten sus servicios a éstos como único patrón o empleador y se trate de un servicio personal subordinado.

"Por otra parte, con el régimen propuesto se pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes hoy ya realizan una actividad empresarial, enajenen mercancías o presten servicios y no cumplen sus obligaciones fiscales. El régimen por su naturaleza es transitorio y al mismo tiempo otorga certeza, es decir, ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante 6 años, pero condiciona sus beneficios graduales al cumplimiento permanente; de tal manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.

"El régimen que se propone es exclusivo para las personas físicas que realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios; sin embargo, reconoce que en el ejercicio de estos actos hay actividades complementarias o intrínsecas a su realización que los hacen más competitivos o agregan valor a su actividad preponderante, o bien, los animan a adoptar nuevas y sanas prácticas, como lo es la inclusión financiera al usar terminales punto de venta de instituciones financieras o realizar operaciones a través de ellas, al mismo tiempo, que utilizan estos medios para evitar el manejo de efectivo que pone en riesgo su patrimonio.

"Por otro lado, en estas unidades económicas, es común que exista en menor proporción la venta de mercancías o bienes cuya naturaleza agrega valor a la actividad preponderante del contribuyente, haciendo atractivo a sus clientes acudir a dichas unidades; por ejemplo, aquellas que se ofrecen mediante esquemas de comisiones mercantiles. Sin que este régimen sea para ello, considera que en una proporción razonable de los ingresos que perciban estos contribuyentes puedan acumularse los ingresos que perciban por concepto de comisiones mercantiles, siempre que éstas no excedan del 30 por ciento de sus ingresos totales.

"2. Los pagos se realizarán de manera simplificada bimestralmente, lo que permitirá que los contribuyentes tengan liquidez, al mismo tiempo que se reduce la carga administrativa, tanto por lo simplificado del esquema, como porque se reduce el número de veces en que el contribuyente tiene que destinar tiempo para cumplir con sus obligaciones fiscales.

"3. Los contribuyentes, a través de la herramienta informática que el SAT ponga a su disposición en su página de Internet, podrán calcular y enterar el pago tanto del ISR, como del IVA. La herramienta permitirá que la declaración se encuentre pre llenada con la información de ingresos y gastos realizados por el contribuyente, dando la opción en todo momento para realizar correcciones o agregar la información que no hubiere sido considerada.

"Por último, y con el fin de evitar que se abuse de los beneficios que se proponen en este esquema en perjuicio del fisco federal, al poderse realizar la transmisión de la propiedad de la negociación por diversas personas físicas, antes de que se cumpla el plazo de permanencia en dicho régimen, con el único fin de extender los descuentos en el pago de impuestos previstos en el mismo, se considera necesario establecer una limitante en el sentido de que cuando se enajene el negocio, el adquirente no pueda beneficiarse con el régimen propuesto."

El texto transcrito evidencia que entre las finalidades de la reforma fiscal en comento están las de erradicar la informalidad que deriva, muchas veces, de la facilidad o dificultad en el cumplimiento del pago de contribuciones, así como la de sustituir los regímenes fiscales intermedio y de pequeños contribuyentes aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por uno transitorio denominado de incorporación fiscal tendente a que los sujetos pasivos inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita hacerlo fácilmente y, una vez que estén preparados, muden al régimen general.

En la iniciativa analizada, se destacó que, atendiendo a los efectos negativos del régimen de pequeños contribuyentes, tales como evasión y elusión fiscal derivado de que algunos contribuyentes tributaban conforme a ese régimen siendo que la escala de sus operaciones rebasaba el tope establecido, o bien, que se interrumpía la cadena de comprobación, era clara la necesidad de sustituirlo al igual que el régimen intermedio por uno transitorio denominado de incorporación fiscal que simplifica y promueve la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales a fin de prepararlas para su ingreso al régimen general.

También se precisó que para promover la adhesión al régimen se otorgarían diversos beneficios, entre los que destacan los descuentos en el pago del impuesto sobre la renta siendo del cien por ciento en el primer año, el cual reduciría paulatina y anualmente hasta llegar a cero, tiempo en que el contribuyente debe mudar al régimen general.

Por último, se indicó que la iniciativa de reformas prevé ciertas condiciones y requisitos que permiten evitar abusos de aquellos contribuyentes que estando en la formalidad trasladen sus unidades de negocio al régimen simplificado a fin de gozar de los beneficios comentados. De ahí que, dijo, se condicionen los descuentos a la entrega regular de la información del total de ingresos y erogaciones.

Cabe destacar que la iniciativa comentada no se modificó sustancialmente en el tema del régimen de incorporación fiscal durante el proceso legislativo, razón por la que puede considerarse parte de su motivación.

De ahí que pueda afirmarse que la finalidad del establecimiento del régimen de incorporación fiscal es incrementar la formalidad de los contribuyentes y sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes por uno solo que, durante su aplicación, los prepare para mudar al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde ahora analizar el texto original del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece:

"Sección II

"Régimen de incorporación fiscal

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

"Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta sección.

"También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

"No podrán pagar el impuesto en los términos de esta sección:

"I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta sección.

"II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquellos que únicamente obtengan

ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.

"III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta sección.

"IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.

"V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

"Los contribuyentes a que se refiere este artículo, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes.

"Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

"Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta ley.

"Para determinar el impuesto, los contribuyentes de esta sección considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

"A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al quinto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

Ver tarifa bimestral

"Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

"Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta sección, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez

concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la sección I del capítulo II del título IV de la presente ley."

Como ya se dijo, el primer párrafo del precepto analizado dispone que pueden tributar conforme al régimen de incorporación fiscal los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de esa actividad obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hayan excedido de dos millones de pesos.

Atendiendo a la pretensión del creador de la norma, tal párrafo debe entenderse dirigido a aquellos contribuyentes que se incorporan al nuevo régimen, es decir, los que con anterioridad tributaban conforme a los regímenes intermedio o de pequeños contribuyentes.

Entendido de esa manera, es lógico que el legislador haya redactado al sujeto pasivo de manera genérica como contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de esa actividad obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hayan excedido de dos millones de pesos.

Sin que esa redacción deba interpretarse en el sentido de que los contribuyentes que ya se encontraban en la formalidad y que tributaban conforme al régimen general puedan, en virtud de su vigencia, cambiar al régimen de incorporación fiscal.

Tal aserto se justifica con los motivos que originaron la reforma y que dan noticia de que entre sus finalidades está incrementar el número de contribuyentes formales y sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes por el de incorporación fiscal, todos aplicables a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Si se toma en cuenta que dicha reforma tuvo por finalidad la sustitución de tales regímenes por uno sólo, es claro que el primer párrafo del artículo 111 analizado debe entenderse dirigido a esos contribuyentes que tributaban en los regímenes sustituidos, precisamente porque su creador así lo pretendió.

Es cierto que en la iniciativa antes comentada el Poder Ejecutivo Federal acusó el hecho de que muchos contribuyentes que tributaban conforme al régimen de pequeños contribuyentes no cumplían los requisitos para hacerlo, por lo que era necesario establecer ciertas condiciones y requisitos que permitan evitar abusos de aquellos que estando en la formalidad trasladen sus unidades de negocio al régimen simplificado a fin de gozar de los beneficios comentados.

Sin embargo, tal afirmación no puede considerarse referida a los contribuyentes que tributaban conforme al régimen general, pues atendiendo a la finalidad comentada es claro que está dirigida a aquellos que se incorporan por haber desaparecido los regímenes fiscales en que tributaban.

De esa manera cobra sentido por qué el Ejecutivo Federal indicó que entre esas medidas está condicionar los descuentos en el pago del impuesto sobre la renta a cargo, a la entrega regular de la información del total de ingresos y erogaciones, precisamente porque con anterioridad indicó que el régimen de pequeños contribuyentes daba pie a la evasión o elusión fiscal.

Es más, atendiendo a la naturaleza transitoria del régimen y que está regulada expresamente en el último párrafo del mencionado artículo 111, es claro que los contribuyentes que con anterioridad a su vigencia tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales están excluidos de su aplicación, pues ninguna finalidad lógica tendría reducir sus cargas tributarias a fin de prepararlos para que lo hagan conforme a un régimen en el que ya se encontraban.

En otras palabras, si precisamente una de las razones de la sustitución de regímenes es dar facilidades a los contribuyentes que tributaban en el intermedio o en el de pequeños contribuyentes a fin de que no resientan drásticamente su cambio o introducción al régimen general en el que no tributaban, es claro

que atendiendo a eso, ninguna razón lógica tendría permitir que aquellos que ya tributaban en el régimen general cambien al de incorporación y, por ende, reduzcan sus cargas fiscales.

Igualmente, lo establecido en cuanto a la forma en que debe leerse el párrafo primero del artículo analizado, esto es, dirigido a los contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban conforme a los regímenes fiscales sustituidos, se corrobora con el contenido del artículo noveno transitorio, fracción XXVI, del decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el once de diciembre de dos mil trece, que establece:

"Disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta

"Artículo noveno. En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el artículo séptimo de este decreto, se estará a lo siguiente:

"...

"XXVI. Los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, tributaron conforme a la sección III del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y, que a partir del 1 de enero de 2014, no reúnan los requisitos para tributar en los términos de la sección II del capítulo II, del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el impuesto conforme a la sección I del último capítulo mencionado."

De acuerdo con dicho precepto, los contribuyentes que al treinta y uno de diciembre de dos mil trece tributaban en el régimen de pequeños contribuyentes y que a partir del primero de enero de dos mil catorce no reúnen los requisitos para contribuir de acuerdo con el régimen de incorporación fiscal, deben enterar el tributo conforme al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Como se dijo, lo anterior corrobora la forma en que debe leerse el primer párrafo del artículo 111 transcrito, pues es claro que el supuesto que prevé está dirigido a los contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban conforme a los regímenes sustituidos, siempre y cuando cumplan los requisitos antes comentados, sin que, se reitera, ello sea aplicable a los sujetos pasivos que tributaban conforme al régimen general, atendiendo a la finalidad de la reforma y a la naturaleza transitoria del régimen de incorporación fiscal.

Además, en el propio precepto el legislador diferenció entre los contribuyentes que se incorporaban al régimen por haberse sustituido los anteriores, de aquellos que propiamente se incorporaban a la formalidad, esto es, los nuevos contribuyentes.

El párrafo segundo de la disposición analizada establece que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en dicho precepto, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite mencionado.

Eso significa, como ya se dijo, que los contribuyentes, personas físicas, que únicamente realicen actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que inicien actividades podrán optar por tributar de acuerdo con el régimen de incorporación fiscal, siempre y cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite de dos millones de pesos.

Si el primer párrafo de la norma analizada no se entendiera en los términos mencionados, entonces ningún caso tendría que en el segundo el legislador haya hecho referencia expresa a los contribuyentes que inician ese tipo de actividades, sino simplemente lo hubiera redactado de manera genérica, pues al final de cuentas todos tendrían esa opción.

Como eso no ocurrió y atendiendo a las razones dadas en la iniciativa de reformas que, se reitera, no fueron modificadas durante el proceso legislativo que le sucedió, es claro que los contribuyentes que

hasta antes del primero de enero de dos mil catorce tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales están excluidos del régimen de incorporación fiscal.

Si bien el precepto en comento alude a la optatividad del régimen de incorporación, lo cierto es que está dirigida a aquellos sujetos pasivos que se incorporan al nuevo régimen, ya sea porque inician actividades gravadas conforme a ese título de la ley o porque fueron sustituidos los regímenes fiscales conforme a los cuales tributaban, de modo que pueden optar por ese régimen sencillo y simplificado, o bien, elegir el general.

Es cierto que el propio artículo 111 establece los sujetos pasivos que no pueden tributar conforme al régimen de incorporación y dentro de los que no se encuentran los contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban de acuerdo con el régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales; sin embargo, tal circunstancia no implica que puedan mudar de régimen y, por ende, gozar de los beneficios comentados, pues esa categoría de contribuyentes está excluida simple y sencillamente atendiendo a la finalidad propia de su regulación que no es otra que incrementar el número de contribuyentes formales y sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes.

De ahí que no se necesite que esa categoría de contribuyentes esté en las diversas fracciones que el propio precepto contiene para estar excluida de la aplicación del régimen fiscal analizado.

Lo hasta aquí expuesto también se corrobora con el contenido de las reglas de las resoluciones misceláneas fiscales que citaron algunos de los Tribunales Colegiados contendientes y que si bien no son materia de contradicción, sirven para demostrar la conclusión asumida. Tales reglas establecen:

Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil trece

"Personas relevadas de presentar aviso de cambio al RIF

"I.2.5.7. Para efectos de los artículos 27 del CFF, 25, fracción VII y 26, fracción V, incisos c) y d), del Reglamento del CFF, los contribuyentes que de acuerdo a la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2013, tributaban sólo en el régimen de pequeños contribuyentes, están relevados de cumplir con la obligación de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones fiscales para ubicarse en el RIF a que se refiere el artículo 111 de la Ley del ISR, siendo la autoridad la encargada de realizarlo con base en la información existente en el padrón de contribuyentes al 31 de diciembre de 2013."

"Personas relevadas de presentar aviso de cambio al régimen de actividades empresariales y profesionales

"I.2.5.8. Para los efectos de los artículos 27 del CFF, 25, fracción VII y 26, fracción V, incisos c) y d), del Reglamento del CFF, los contribuyentes que de acuerdo a la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2013, además del régimen de pequeños contribuyentes tuvieran otro régimen fiscal vigente, están relevados de cumplir con la obligación de presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones fiscales para ubicarse en el régimen de actividades empresariales y profesionales a que se refiere el artículo 100 de la Ley del ISR, siendo la autoridad la encargada de realizarlo con base en la información existente en el padrón de contribuyentes al 31 de diciembre de 2013.

"Lo establecido en el párrafo anterior, aplicará también para los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, tuvieran vigente el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

"No obstante lo anterior, los contribuyentes citados, cuyos ingresos durante el ejercicio de 2013, no hayan excedido la cantidad de dos millones de pesos, que además no se actualicen en los supuestos de las fracciones I a VI del artículo 111 de la Ley del ISR, podrán optar a más tardar el 31 de enero de 2014, por tributar en la sección II del capítulo II del título IV de la Ley del ISR, siempre que presenten el aviso de actualización de actividades a través de la página de Internet del SAT, en la aplicación 'mi portal'.

Primera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014 publicada en el Diario Oficial de la Federación el trece de marzo de dos mil catorce

"Personas relevadas de presentar aviso de cambio al régimen de actividades empresariales y profesionales

"1.2.5.8. ...

"Lo establecido en el párrafo anterior, aplicará también para los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013, únicamente tuvieron vigente el régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.

"No obstante, los contribuyentes citados en el párrafo anterior, cuyos ingresos durante el ejercicio de 2013, no hayan excedido la cantidad de dos millones de pesos, que además no se actualicen en los supuestos del artículo 111, fracciones I a V de la Ley del ISR, podrán optar a más tardar el 31 de enero de 2014, por tributar en la sección II del capítulo II del título IV de la Ley del ISR, siempre que presenten el aviso de actualización de actividades a través de la página de Internet del SAT, en la aplicación 'mi portal'.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil catorce

"Opción para que las personas físicas que realizan actividades empresariales, tributen en el RIF

"2.5.7. Para los efectos de los artículos 27 del CFF, 29, fracción VII y 30, fracción V, incisos c) y d) del Reglamento del CFF, las personas físicas que durante el ejercicio fiscal 2014 iniciaron actividades empresariales de conformidad con la sección I del capítulo II del título IV de la Ley del ISR, así como las personas físicas que durante el citado ejercicio reanudaron actividades empresariales conforme a la referida sección (sic), aun y cuando en ambos casos hubieran obtenido además ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, podrán optar por tributar en la sección II del capítulo II del título IV de la Ley del ISR, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el citado ejercicio, no hayan excedido la cantidad de dos millones de pesos y no se actualicen los supuestos del artículo 111, fracciones I a V de la Ley del ISR.

"El ejercicio de la opción señalada en el párrafo que antecede, se efectuará a través de la presentación del aviso de actualización de actividades a través de la página de Internet del SAT, en la aplicación "Mi portal", a más tardar el 31 de enero de 2015."

Opción para pagar el ISR en términos del RIF

"3.13.1. Para los efectos del artículo 111 de la Ley del ISR, los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que además obtengan ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses, podrán optar por pagar el ISR en los términos del título IV, capítulo II, sección II de la Ley del ISR, por las actividades propias de su actividad empresarial sujeto a las excepciones previstas en el artículo 111, cuarto párrafo de la Ley del ISR, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por los conceptos mencionados, en su conjunto no hubieran excedido de la cantidad de \$2,000,000.00. La facilidad prevista en la presente regla no exime a los contribuyentes del cumplimiento de las obligaciones fiscales inherentes a los regímenes fiscales antes citados."

La lectura de las disposiciones transcritas corrobora lo que se ha venido diciendo en el sentido de que están excluidos del régimen de incorporación fiscal aquellos contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, pues hacen referencia únicamente a los pequeños contribuyentes, a aquellos que tributaban conforme al régimen intermedio y, finalmente, a aquellos que por situaciones particulares pudieran no estar dentro del supuesto que prevé el artículo 111 analizado, como son las personas físicas que durante el ejercicio fiscal del dos mil catorce iniciaron actividades empresariales de conformidad con

el régimen general, que durante el citado ejercicio reanudaron actividades empresariales, o bien, que también obtengan ingresos por sueldos o salarios, asimilados a salarios o ingresos por intereses.

Si el primer párrafo del artículo 111 de mérito estuviera dirigido a todas las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que cumplan los requisitos ahí previstos, independientemente de la forma en que tributaban con anterioridad a su vigencia, no habría necesidad de que a través de las reglas comentadas se precisaran esas categorías de causantes.

En consecuencia, conforme al texto original del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, están excluidos de la aplicación del régimen de incorporación fiscal los contribuyentes que hasta antes de su vigencia tributaban conforme al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Cabe destacar que la conclusión asumida no prejuzga en cuanto a la constitucionalidad de las disposiciones aplicables al régimen fiscal analizado, simple y sencillamente porque ese tema escapa de la materia de esta contradicción de tesis.

En las relatadas circunstancias, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio siguiente:

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. CONFORME AL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, ESTÁN EXCLUIDOS DE SU APLICACIÓN LOS CONTRIBUYENTES QUE HASTA ANTES DE SU VIGENCIA TRIBUTABAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES. En atención a la exposición de motivos del decreto por el que se expidió dicha legislación, el régimen de incorporación fiscal tiene por finalidad, entre otras, erradicar la informalidad que deriva, muchas veces, de la facilidad o dificultad en el cumplimiento del pago de contribuciones, así como sustituir los regímenes fiscales intermedio y de pequeños contribuyentes aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por uno transitorio denominado de incorporación fiscal, tendente a que los sujetos pasivos inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita hacerlo fácilmente y, una vez que estén preparados, muden al régimen general. Atendiendo a esa finalidad y, sobre todo, a la naturaleza transitoria del régimen fiscal en comento, es claro que están excluidos de su aplicación los contribuyentes que hasta antes de su entrada en vigor tributaban conforme al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve.

PRIMERO.-Existe la contradicción de tesis denunciada.

SEGUNDO.-Debe prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TERCERO.-Publíquese la tesis de jurisprudencia que se sustenta en la presente resolución en términos del artículo 220 de la Ley de Amparo.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, dése la publicidad a la tesis jurisprudencial que se sustenta en la presente resolución y, en su oportunidad, archívese este asunto como concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek (ponente), José Fernando Franco González Salas y presidente Eduardo Medina Mora Icaza. Votó en contra la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

Esta ejecutoria se publicó el viernes 09 de marzo de 2018 a las 10:12 horas en el Semanario Judicial de la Federación.