

IMPACTO DE LAS MODIFICACIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS

Patsin Lorena Batalla Castro L.C.¹, L.C. Maribel Larumbe Ochoa²,
M.I. Anakaren Gabriela Manrique Gómez³, M.I. Jesús Neri Jiménez Tapia⁴

Resumen.- El presente estudio surge por la necesidad de identificar el impacto de las modificaciones en la tributación en materia del impuesto sobre la renta de la actividad de autotransporte de carga o pasajeros. Este sector fue objeto de modificaciones desde el periodo comprendido entre 1985 hasta 2014. En 1985, surge con el esquema del Régimen de Bases Especiales de Tributación, en el cual estos contribuyentes sólo pagaban una cuota fija anual. Después de varios cambios importantes realizados durante los últimos años. Es en 2014, con la reforma fiscal integral y el surgimiento de la contabilidad electrónica, estos contribuyentes tributan en el esquema de los coordinados. En este trabajo de investigación se describieron los estímulos fiscales que gozan este sector y las repercusiones fiscales que se originaron durante la última reforma fiscal. Este estudio está fundamentado en una metodología cualitativa, que se tomó en consideración para determinar dicho impacto.

Palabras clave.- - Cuota fija anual, Flujo de efectivo, Facilidades administrativas, estímulos fiscales,

Introducción

En México, el sector transporte tiene un tratamiento fiscal preferente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicho sector ha sido considerado vulnerable, por lo cual las autoridades fiscales les han otorgado diversas facilidades administrativas y estímulos fiscales, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. A finales de 2013, fue presentada una iniciativa cuyo propósito fue la eliminación de dichas facilidades debido a que generaban falta de equidad entre los demás contribuyentes.

Descripción del Método

Para el desarrollo de la presente investigación se utilizó el método cualitativo, por lo que se acudió a diversas fuentes documentales, entre las que se cuentan la Resolución Miscelánea Fiscal aplicable para el 2014, 2015 y 2016, leyes, reglamentos, decretos y doctrina con la finalidad de contar con los instrumentos necesarios que permitan presentar una investigación fundamentada.

Marco Teórico

Antecedentes

De acuerdo al artículo 2 fracción VII de la Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, para los efectos de esta ley, se entenderá por autotransporte de carga como el servicio de transporte de mercancías que se presta a terceros en caminos de jurisdicción federal.

Para la Secretaría de Comunicaciones y Transporte: el autotransporte de pasajeros es el servicio destinado a la transportación de personas que se presta de manera regular en caminos federales, con itinerarios y rutas fijas, sujeto a horarios para la llegada y salida de vehículos en lugares autorizados para el ascenso, así como para el descenso de pasajeros en terminales registradas por la secretaría. La operación de los servicios requerirá de terminales para el ascenso o descenso de viajeros en las poblaciones donde inicien o terminen su recorrido. Considerando las clases de servicio y las características de las poblaciones, la secretaría emitirá la norma sobre especificaciones que deberán reunir las terminales.

¹ Patsin Lorena Batalla Castro, L.C. es alumna de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Facultad de Contaduría y Administración. patsin_lorena@hotmail.com

² L.C. Maribel Larumbe Ochoa, es alumna de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Facultad de Contaduría y Administración. marbeli03@hotmail.com

³ M.I. Anakaren Gabriela Manrique Gómez, es catedrática de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Facultad de Contaduría y Administración. ana.karen.gabriela1107@gmail.com

⁴ M.I. Jesús Neri Jiménez Tapia. es catedrático de PNPC Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, Facultad de Contaduría y Administración. jimeneztapiajn@gmail.com

En nuestro país, existe poca información acerca del tratamiento fiscal. El 07 de marzo de 1985, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la resolución que establecía, que estos contribuyentes, podían optar por pagar el impuesto por medio del Régimen Fiscal denominado Régimen de Bases Especiales de Tributación, el cual facilitaba el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que consistía en pagar una cuota fija anual por cada unidad de transporte, fijadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En la tabla 1 se muestra el desarrollo del esquema de tributación de la actividad.

FECHA DE PUBLICACIÓN	RÉGIMEN DENOMINADO	ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN
07 de Marzo de 1985	Régimen de Bases Especiales de Tributación	Consistía en pagar una cuota fija anual por cada unidad de transporte
28 de diciembre de 1989	Régimen Simplificado	Control de las entradas y salidas de efectivo para determinar la base del impuesto
1 de enero de 2002	Régimen Simplificado	Base gravable por el flujo de efectivo, (diferencia entre ingresos y egresos)
01 de enero de 2014	De los coordinados	Se conserva el esquema de flujo de efectivo, se eliminan facilidades

Tabla 1. Desarrollo del esquema de tributación de la actividad de autotransporte. Fuente propia

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1989, se publicó la nueva sección II, del Capítulo VI, del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominada del Régimen Simplificado, que sustituirá al Régimen de Bases Especiales de Tributación, este nuevo esquema consistió esencialmente en el control de las entradas y salidas de efectivo; siendo la diferencia entre ambos conceptos la base para determinar el impuesto. Dicho régimen facilitaba las deducciones, ya que los comprobantes fiscales no debían cumplir estrictamente con las características de un comprobante normal, por lo cual podía hacerse de manera simplificada, y de ahí el nombre de Régimen Simplificado. Comenzó a aplicarse a partir de 1990, para personas morales y de 1991, para personas físicas con la finalidad de facilitar el pago de las contribuciones, así como para incrementar la base de contribuyentes al facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El 1 de enero de 2002, entró en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que sustituye a la anterior vigente desde el 1 de enero de 1985. A partir de ello, se estableció el nuevo Régimen Simplificado en el Capítulo VII, del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El nuevo esquema, en base a flujo de efectivo, que determinaba la base gravable por diferencia entre ingresos y egresos, obligaba al cumplimiento de requisitos fiscales principalmente el de corresponder a los fines propios de la actividad del contribuyente.

El efecto de ese cambio estructural en el impuesto sobre la renta fue evitar que los contribuyentes consideraran no afectos al pago del impuesto sobre la renta los egresos que no correspondiesen a los fines propios de su actividad. La transición del régimen anterior al nuevo obligó a determinar el resultado fiscal acumulado durante la vigencia del primero mediante la simple fórmula de comparar los pasivos contra los activos exigibles o no a favor de terceros incluidos, dentro de éstos, sus propios accionistas.

Este régimen, a diferencia del Régimen General de las personas morales, las inversiones se podían deducir como gasto siempre que los ingresos anuales de los contribuyentes no excedieran de 10 millones de pesos. Asimismo, los contribuyentes sujetos a este régimen podían llevar contabilidad simplificada que consistía en llevar en un libro foliado el registro de los ingresos, gastos, así como de las inversiones y deducciones. Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 85, segundo párrafo, instituía a la Secretaría de Administración Tributaria a poder otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante las cuales se permite que estos contribuyentes realicen deducciones de erogaciones sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales.

Facilidades Administrativas

El 30 de abril de 1998, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado para 1999, vigente hasta el 30 de junio de 2001, y posteriormente se

prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2001. Además de contar con estímulos fiscales establecidos en los artículos 14 y 16 de la Ley de Ingresos de la Federación.

Las facilidades administrativas que se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2012, en los títulos 2 al título 4, consistían básicamente en cuatro puntos:

- Retención de impuesto sobre la renta por 7.5% por remuneraciones, en lugar de aplicar lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Pueden deducir con documentación que no reúna los requisitos fiscales en función al peso transportado, los días y los kilómetros recorridos.
- Dedución del 10% de los ingresos por gastos efectivamente erogados, aunque no se cuente con ningún tipo de comprobante fiscal. Esta deducción paga el 16% y se considera pago definitivo.
- A los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final se les permite acreditar contra los pagos provisionales y declaración anual que hayan calculado a la tasa del 16% a que se refiere el punto anterior, los estímulos del impuesto especial sobre productos y servicios que les haya sido trasladado. Esta facilidad estuvo vigente durante los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

En Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2013 en su artículo 16 fracción IV y V, se establecieron los estímulos fiscales aplicables a la actividad de autotransporte de carga y pasajeros que en orden son:

En su fracción IV se disponía que las personas que realizaran esta actividad podían acreditar el IEPS por el consumo de diésel, contra el ISR, siempre y cuando los contribuyentes no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero que se considere parte relacionada. En su fracción V les permitía realizar el acreditamiento de los gastos realizados por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% del gasto total erogado. Pero dicho estímulo se considerara como ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta en el momento que efectivamente lo acrediten.

No obstante, al mismo tiempo se estableció la posibilidad de no pagar este impuesto sobre la renta, siempre que se reinvertiera la utilidad en la adquisición de activos fijos que se utilizaran en su actividad de acuerdo con los plazos siguientes:

- De dos años y medio.
- Hasta 5 años previa autorización de la autoridad competente.

En el caso de no invertir la utilidad dentro de los plazos señalados se debía pagar el impuesto con recargos y actualizaciones.

Estas facilidades afectaban de manera directa la cadena de comprobación fiscal, a través de la cual se logra que a toda deducción de parte de un adquirente corresponda a la acumulación de ingresos por parte del proveedor del bien o servicio, generando inequidad, ya que contribuyentes que obtenían un monto de utilidad igual, al pertenecer a distintos sectores de actividad, enfrentaban cargas fiscales diferente.

Generalidades:

Con el fin de contar con un sistema tributario equitativo y eficiente, el 8 de septiembre de 2013, se presentó la Iniciativa de Decreto de Ley al Congreso de la Unión para eliminar el Régimen Simplificado, así como los beneficios de exención, tasa reducida y facilidades administrativas, cuya permanencia no se justificaba. En esta iniciativa se reconoció que determinados grupos de contribuyentes entre ellos el sector transporte, aún presentaban diversas dificultades organizativas. En tal sentido, el Ejecutivo Federal sometió a consideración que las personas físicas y morales a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta que integraban un coordinado, continuarán cumpliendo sus obligaciones fiscales a través de la persona moral. Para ello, la persona moral deberá aplicar el régimen en base de flujo de efectivo establecido para las personas físicas con actividades empresariales.

En este contexto, el impuesto sobre la renta del ejercicio lo calculara y enterara la persona moral por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta de personas físicas o la tasa aplicable a personas morales. Al mismo tiempo, dicho esquema permitía a los contribuyentes personas físicas cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral denominada coordinado, sin que ello representara que podrían continuar aplicando los beneficios contenidos en el Título II, Capítulo VII, de la Ley, en virtud de que únicamente se trata de facilitar el pago del impuesto sin que ello implique una reducción de la carga tributaria.

El 01 de enero de 2014, entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se crea un capítulo especial denominado Régimen De los Coordinados en el que tributarán las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de

pasajeros y cuyos integrantes realicen estas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades

La problemática a la que se enfrentarían dichos contribuyentes sería en las deducciones ya que las facilidades a las que estaban acostumbrados se eliminaron o modificaron con la entrada en vigor de esta nueva ley, provocando inconformidades e incertidumbres en dichos contribuyentes, además de que en esta primera modificación se establecía que las personas morales, tendrían que tributar en el régimen general es decir calcular el impuesto con un coeficiente de utilidad al que no estaban acostumbrados, cuestión que se modificó posteriormente permitiendo que se incorpora a este nuevo régimen fiscal, las personas físicas pasaron por la misma incertidumbre pero a diferencia de las personas morales, siguieron conservando el esquema de flujo de efectivo.

Organismos gremiales:

Los organismos gremiales efectúan principalmente los derechos de petición ante las autoridades correspondientes para, en su caso, solicitar la expedición, modificación o derogación de leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que afecten o impidan la modernización, fomento, realización y desarrollo. Defender los intereses generales y particulares. Gestionar y concertar acuerdos y convenios a favor de los afiliados con autoridades municipales, estatales y federales y con organismos intermedios y particulares. A continuación se presenta en la tabla 2 el cuadro de los diferentes organismos gremiales que se han creado:

Fecha de creación	Organismo creado	Características y Objetivos
Octubre de 1964	Cámara Nacional de Transportistas y Comunicaciones	Fueron impulsados, ante la necesidad del gobierno de contar con interlocutores que apoyaran las políticas dirigidas hacia ese sector y fue constituida por 70 empresas de carga regular
	Agrupación de Concesionarios de carga de Servicio Público Federal	
Febrero de 1979	Comisión Coordinadora de los Centros de Capacitación y Adiestramiento del Autotransporte Federal	Se le da un nuevo impulso a la capacitación de los conductores diseñándose un plan único de estudio para ellos.
28 de Septiembre de 1989	La Cámara Nacional del Autotransporte de Pasaje y Turismo	Surge por la necesidad de agrupar al autotransportistas de pasaje y turismo para que, a través de ella, se defiendan y promuevan sus legítimos intereses, busca cubrir las necesidades de la industria que representa y promueve beneficios concretos para los afiliados, así como para el desarrollo del sector
29 de Septiembre de 1989	La Cámara Nacional de Autotransporte de Carga	Es el resultado de la política de desregulación de todas las áreas y actividades productivas del país, y concertar con las autoridades correspondientes el programa para la modernización del autotransporte de carga

Tabla 2. Organismos gremiales. Fuente propia

Repercusiones:

Conforme a esta reforma fiscal se establecieron ciertas limitantes propiciando algunos cambios fiscales, entre las que se encuentran las siguientes:

- Tributación a través de figuras denominadas coordinadas. Dichas figuras son responsables solidarios, además de que cumplirán con sus propias obligaciones y en forma conjunta por sus integrantes.

- Efecto de continuidad por los gastos y/o ingresos derivados de operaciones pactadas o celebradas durante el ejercicio 2013, que efectivamente fueron cobradas y/o pagadas en 2014.
- Restricción de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, cuando sus ingresos provengan preponderantemente de las mismas
- Actividad exclusiva 90% de los ingresos.
- Retención, cálculo y pago del impuesto a través de los coordinados.
- Personas físicas y morales tributen individualmente.
- Dedución de gastos realizados en forma conjunta (sólo personas físicas que tributen individualmente, en caso de personas morales sólo proporcional)
- Se elimina la facilidad de deducir gastos sin requisitos fiscales de los conceptos de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y gastos menores que dependían del número de toneladas, días y kilómetros.
- Se elimina el límite de ingresos.
- Se elimina la obligación de comprobar los ingresos a través de la carta poder.
- Se elimina la facilidad de fusionar empresas.
- La facilidad de pago con medios distintos a los establecidos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por consumo de combustibles disminuye de 20% a 15 %.
- Retención de ISR a operadores, cobradores, mecánicos y maestros con emisión de CFDI de nómina, siempre y cuando no sea en supuesto de operaciones relacionadas.
- Se elimina la facilidad de deducir los gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, así como cada una de sus requisitos.
- Se abroga la facilidad de operaciones entre integrantes de un mismo coordinado.
- Expedir y recabar los comprobantes fiscales de los ingresos y de las erogaciones de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes.
- Proporcionar a sus integrantes, constancia de los ingresos y gastos, así como el impuesto que el coordinado pagó por cuenta del integrante, a más tardar el 31 de enero de cada año

Comentarios Finales

Las facilidades administrativas a las que estos contribuyentes estaban acostumbrados en algunos casos fueron modificados y en otros se abrogaron, provocando a los contribuyentes un importante impacto fiscal ya que en dicha actividad no es posible en la mayoría de los casos comprobar los gastos realizados, así como un gran cambio en el cálculo de este impuesto.

Recomendaciones

Es importante dar a conocer a los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransportes de carga y pasajeros e incentivar a la aplicación de las facilidades y estímulos fiscales que confiere este régimen y se puedan adherir, ya que se les otorga certidumbre y trabajaran en un entorno regulado. Las constantes modificaciones en relación a esta actividad proveen un panorama que obliga a dichos contribuyentes a mantenerse actualizados día a día, y a las autoridades fiscales a seguir prestando atención a las bondades que se le proporcionan a este sector.

Conclusiones:

Como se puede apreciar en el presente trabajo, los contribuyentes con actividad exclusiva en autotransporte de carga o pasajeros, han tenido diferentes modificaciones en materia de tributación fiscal, ya que se han considerado como uno de los sectores vulnerables, tal es el caso que este sector y el sector agrícola son los únicos que cuentan con facilidades administrativas y estímulos fiscales que permiten reducir la carga tributaria.

Con la reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta en 2014, llegaron a surgir incertidumbres y confusiones por parte de este sector, debido a que dicho régimen sólo se hacía referencia a coordinados, sin embargo se realizaron modificación a artículos que permitieron dar claridad a dichas cuestiones, ya que las personas físicas y morales, pueden tributar individualmente y aun así gozar de los beneficios y estímulos que se le otorgan a este sector.

Referencias

Legislación

SEGOB. (2013). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2013). Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2014). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2014). Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2015). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2015). Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2016). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2016). Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2013). Ley de Ingresos de la Federación. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2014). Ley de Ingresos de la Federación. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2015). Ley de Ingresos de la Federación. Secretaría de Gobernación, México.

SEGOB. (2016). Ley de Ingresos de la Federación. Secretaría de Gobernación, México.

Referencias bibliográficas

Hernández, V. (1998). Régimen Simplificado ISR de personas físicas autotransporte de carga. México: P. 272

IMCP (2011). Ley de Impuesto Sobre la Renta. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México P.313-326.

Durán, A y Zavala, P. (2009). Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta. Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. P. 47-79.

Referencias electrónicas:

DOF. (1985). Resolución que establece, mediante disposiciones de carácter general, bases especiales de tributación en materia del impuesto sobre la renta a los contribuyentes que se dediquen al transporte de carga y de pasajeros, para el ejercicio de 1985. Recuperado el día 4 de noviembre de 2016, de http://www.diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4722270&fecha=07/03/1985

IMCP. (2013). Facilidades administrativas para 2013, algunos aspectos relevantes de la resolución de facilidades administrativas para 2013, y principales cambios respecto de la de 2012. Recuperado el día 14 de noviembre de 2016, de <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2013/01/Fiscoactualidades-enero-2013-01.pdf>

(2014) Cámara Nacional de Autotransporte de Pasaje y Turismo. Recuperado de: <http://canapat.org.mx/acerca-de-la-canapat/>

(2014) Cámara Nacional de Autotransporte de Carga. Recuperado de: <http://canacar.com.mx/servicios/fiscal/i-regimen-los-coordinados/>

(2012) Resolución de facilidades administrativas 2013, Diario Oficial de la Federación 30-11-2012. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5280808&fecha=30/11/2012

(2014) Régimen De los coordinados de autotransporte, Secretaría de Administración Tributaria. Recuperado de: <http://www.sat.gob.mx/fichas-temáticas/reforma-fiscal/Paginas/coordinados-2014.aspx>

(2016). Diario Oficial de la Federación. RESOLUCIÓN de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5421206&fecha=23/12/2015

(2016). Diario Oficial de la Federación. ACUERDO por el que se dan a conocer las cuotas complementarias y las cuotas definitivas del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a las gasolinas y al diésel, así como los precios máximos de dichos combustibles, aplicables en el mes de febrero de 2016. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5423669&fecha=27/01/2016

(2015). García. Estimulo por la adquisición de diésel, consideraciones para la aplicación del estímulo previsto por la LIF-15. Recuperado de <https://www.ccpm.org.mx/avisos/Estimulo-por-la-adquisicion-%20de-%20diesel-cpc-eduardo-garcia-paf-mayo%202016.pdf>