

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE GUERRERO



**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
MAESTRÍA EN IMPUESTOS
PROGRAMA INCORPORADO AL PADRON NACIONAL DE POSGRADO DE
CALIDAD (PNPC)**

Título del proyecto

**“IMPACTO DE LAS MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN
MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA ACTIVIDAD DEL
AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS PERIODO: 2015-2016”**

Trabajo de Investigación

**Para obtener el grado de
Maestría en Impuestos**

Presenta:

Patsin Lorena Batalla Castro

Generación: 2016 - 2018

Director:

Fermín Rodríguez Jaimes

Co-director:

Anakaren Gabriela Manrique Gómez

Acapulco, Guerrero, México.

Enero 2019

INDICE

Planteamiento del problema	5
Justificación	6
Objetivo general	7
Objetivos específicos	7
Marco teórico	8
Introducción	11

CAPITULO I

EL RÉGIMEN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA ACTIVIDAD DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE 2013.

1.1.- Aspectos generales	12
1.2.- Antecedentes	15
1.3.- Tratamiento fiscal de las personas morales	18
1.4.- Tratamiento fiscal de las personas físicas	26
1.5.- Conclusiones	29

CAPITULO II

EL RÉGIMEN DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS EN EL MARCO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR PARA 2014.

2.1.- Exposición de motivos de la reforma.	31
2.2.- Análisis comparativo del régimen de autotransporte de carga previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios fiscales 2013 y 2014.	34
2.3.- Análisis comparativo del régimen de autotransporte de pasajeros previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios fiscales 2013 y 2014.	37
2.4.- Características del régimen fiscal de las personas morales dedicadas al autotransporte de carga o de pasajeros en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para 2014.	39
2.4.1.- Obligaciones fiscales	40
2.4.2.- Determinación de pagos provisionales del impuesto sobre la renta.	42
2.4.3.- Determinación del resultado fiscal	51

2.4.4.- Estímulos fiscales aplicables	52
2.4.5.- Facilidades administrativas	55
2.5.- Características del régimen fiscal de las personas físicas dedicadas al autotransporte de carga o de pasajeros de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014.	61
2.5.1.- Obligaciones fiscales	62
2.5.2.- Pagos provisionales	63
2.5.3.-Determinación del resultado fiscal	67
2.6.- Conclusiones	70

CAPÍTULO III

CARGAS ADMINISTRATIVAS, IMPACTO FINANCIERO Y BENEFICIOS DERIVADOS DE LA LEGISLACIÓN FISCAL EN VIGOR HASTA 2013, COMPARADA CON LA APLICABLE A PARTIR DE 2014.

3.1.- Cargas administrativas e impacto financiero de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros: legislación hasta 2013, comparada con la vigente a partir de 2014	71
3.2.- Cargas administrativas y beneficios que conceden las resoluciones de facilidades administrativas a los contribuyentes con actividad de autotransporte de carga o pasajeros: justificación y comparativa de las disposiciones en vigor hasta 2013, con las vigentes a partir de 2014.	81
3.3.- Conclusiones.	87

CAPÍTULO IV

CARGAS ADMINISTRATIVAS, IMPACTO FINANCIERO Y BENEFICIOS DERIVADOS DE LA LEGISLACIÓN FISCAL EN VIGOR EN EL PERÍODO: 2015-2016.

4.- Disposiciones legales del régimen fiscal en materia del impuesto sobre la renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en vigor en el período: 2015-2016.	89
4.1.-Cargas administrativas e impacto financiero de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en el período: 2015-2016.	98
4.1.1.- Cargas administrativas en el período: 2015-2016.	99
4.1.2.- Impacto financiero que producen las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en el período; 2015-2016, en el entero de los pagos provisionales y declaración anual.	99
4.1.2.1.- Personas morales.	99
4.1.2.2.-Personas físicas.	104

4.1.2.3.-Coordinados.	107
4.2.- Conclusiones	113
CONCLUSIONES	114
FUENTES DE INFORMACIÓN	116
Bibliografía	117
Legislación	118
Fuentes electrónicas.	119

Planteamiento del problema

En nuestro país la actividad de autotransporte de carga o pasajeros tiene un tratamiento fiscal determinado ya que en primera instancia se le considero dentro del mismo Régimen que el sector primario y contaba con facilidades de comprobación de gastos y estímulos fiscales.

El Régimen fiscal en el que tributaban, denominado Régimen de Bases Especiales de tributación facilitaba el cumplimiento de sus obligaciones; este consistía en pagar una cuota fija anual por cada unidad de transporte, por lo que dichos aspectos no eran motivo de preocupación. A partir de 1990, dicho régimen es sustituido por el que se conoció como Régimen Simplificado que consistió básicamente en el control de las entradas y salidas de efectivo; siendo la diferencia entre ambos la base para determinar el impuesto sobre la renta. La finalidad primordial de dicho régimen era permitirle al transportista consolidar su patrimonio, debido a que si reinvertían sus utilidades en el negocio, no generaban impuesto a cargo. Entre los años 2002 y 2013, el esquema continuó siendo de flujo de efectivo, pero sufrió un cambio radical, por que dichas utilidades si generaban impuesto a cargo. A partir de 2014, se establece en la nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta, el Régimen De los coordinados. (CANACAR, 2014)

Con los cambios fiscales las personas morales, así como las constituidas como empresas integradoras, debían tributar en el Régimen General de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sin embargo, también lo podrán hacer en el nuevo Régimen fiscal De los coordinados si reunían los requisitos que señalan las disposiciones fiscales.

Posteriormente se establecieron las diferentes modalidades de tributar que deberán ser las siguientes:

- Personas morales independientes, coordinados, en copropiedad, sociedad cooperativa
- Personas físicas integrantes de personas morales e independientes. (CANACAR, 2014)

Este nuevo régimen y las modificaciones en la legislación fiscal han derivado gran incertidumbre en cuestión de que pasará ahora con el sector transporte porque han surgido muchas dudas en cuestión de su aplicación, por lo cual es preciso obtener información sobre las modificaciones generadas por este nuevo régimen fiscal y así poder conocer el impacto de las modificaciones en la tributación del impuesto sobre la renta.

Justificación

Como mexicanos tenemos la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, de acuerdo al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La manera en la que ciudadanos aportan a las contribuciones, es por medio del pago de impuestos, esta manera de tributar ha tenido modificaciones en el paso del tiempo, abrogaciones y entradas en vigor de nuevas leyes, modificaciones de artículos, revocación y creación de nuevos regímenes fiscales, lo que ha llevado a los contribuyentes a una incertidumbre en cómo les afectarían estas modificaciones. En esta investigación documental nos enfocaremos a la actividad de autotransporte de carga o pasajeros.

La actividad de autotransporte de carga o pasajeros, ha tenido varias modificaciones en su manera de tributar en materia del impuesto sobre la renta, el 07 de marzo de 1985 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la resolución que estableció que los contribuyentes que se dedicaran a la actividad autotransporte de carga y de pasajeros, podían optar por pagar dicho impuesto mediante bases especiales de tributación en el cual se pagaba una cuota fija anual por cada unidad de transporte fijada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el año 1991 se convierte en obligatorio que estos contribuyentes dedicados a dicha actividad, tributen en el Régimen Simplificado cuya base se determinaba por un esquema de entradas y salidas de efectivo, contando con facilidades administrativas para la comprobación de gastos. Siendo la diferencia entre ambos regímenes la base para determinar el impuesto.

El 31 de diciembre de 2013, queda abrogada la Ley del Impuesto Sobre la Renta, eliminando el Régimen Simplificado. El 01 de enero de 2014 entro en vigor una nueva ley, en la cual se estableció el Régimen De los coordinados, para estos contribuyentes.

Al desaparecer el régimen simplificado, estos contribuyentes tenían que ubicarse al Régimen General o De coordinados; en el caso de las personas morales que desarrollaran dicha actividad únicamente entrarían en el Régimen General. Propiciando varios cambios en la manera de tributación en materia del impuesto sobre la renta, no por los ingresos, si no, sería en las deducciones ya que con la modificación en la legislación, tendrían que crear nueva conciencia fiscal, al no contar con las mismas facilidades administrativas.

El presente trabajo está enfocado a realizar un estudio documental el cual nos permitirá detectar el impacto de las modificaciones en materia del impuesto sobre la renta.

Objetivo general

Realizar un estudio analítico a las modificaciones de la legislación fiscal para conocer el impacto de esas reformas, en la tributación del impuesto sobre la renta de la actividad de autotransporte terrestre de carga o pasajeros durante el periodo 2015 – 2016.

Objetivos específicos

1. Analizar el régimen fiscal en materia del impuesto sobre la renta de la actividad de autotransporte de carga o pasajeros hasta el 31 de diciembre 2013.
2. Estudiar las modificaciones del impuesto sobre la renta aplicables a la actividad de autotransporte de carga o pasajeros a partir del 1 de enero de 2014, con la finalidad de determinar las posibles cargas administrativas.
3. Presentar casos específicos con reconocimiento de las disposiciones fiscales en vigor a partir de 2014.
4. Determinar el impacto que las modificaciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, producen a la actividad de autotransporte de carga o pasajeros en el periodo 2015-2016.

Marco teórico

En nuestro país, existe poca información acerca del tratamiento fiscal, de la organización contable, administrativa y financiera de este sector. Respecto a lo anterior, el régimen fiscal en el que tributaban, denominado Régimen de Bases Especiales, 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 el año 1989, entra en vigor el Régimen Simplificado, el cual era opcional para la actividad de autotransporte de carga o pasajeros, comenzó a aplicarse a partir de 1990, para personas morales y en 1991, para personas físicas, es a partir de este año, que se convierte en obligatorio. Dicho régimen se basaba en un esquema de entradas y salidas de efectivo, es decir no se pagaba impuesto por ventas no cobradas o erogaciones no pagadas. La diferencia en ambos regímenes fiscales era la base para determinar el impuesto.

Este régimen, a diferencia del Régimen General de las personas morales, operaba sobre una base de efectivo, en el que 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.

Por otra parte, previa que el Servicio de Administración Tributaria, otorgara facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mediante las cuales se permitía que estos contribuyentes realizaran deducciones de erogaciones, sin documentos comprobatorios que cumplieran con los requisitos fiscales.

La aplicación de estos beneficios generaba inequidad, y con el fin de contar con un sistema tributario equitativo y eficiente, se propuso eliminar este régimen, así como los beneficios de exención, tasa reducida y facilidades administrativas, cuya permanencia no se justificaba.

De acuerdo a la Iniciativa por el que se expide la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que entro en vigor el 1 de enero de 2014, el propósito fue el de mejorar los instrumentos de tributación, y por otra parte el poder satisfacer las necesidades de gasto del país.

Se reconoció que determinados grupos de contribuyentes aún presentaban diversas dificultades organizativas. Tal es el caso de los coordinados o 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, personas físicas, llevaban a cabo actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros o complementarias a dichas actividades y tienen activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

Por lo cual se estableció que las personas físicas y morales a la entrada en vigor de la nueva Ley, que se integraban por un coordinado, continuaran 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 calculaba y enteraba 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, este esquema permitirá a los contribuyentes personas físicas que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral denominada coordinado, sin que ello represente que puedan continuar aplicando los beneficios contenidos en el Título II, Capítulo VII de la Ley que se abrogó, en virtud de que únicamente se trata de facilitar el pago del impuesto sin que ello implique una reducción de la carga tributaria. (DOF, 2013).

El problema a los que se enfrentarían las empresas sería en las deducciones como son: los gastos por conceptos de maniobras, viáticos de los operadores, refacciones y reparaciones menores, así como, la capacitación a los operarios para hacerles conciencia que entreguen comprobante fiscal, y en caso de no obtenerlos, se les consideraría como ingresos acumulables a su sueldo.

El verdadero impacto son las deducciones, con las modificaciones en la legislación se provocó inconformidad en los contribuyentes, ya que contaban con facilidades administrativas que les permitirán comprobar gastos sin que estos reúnan los requisitos fiscales.

Derivado de las reformas fiscales y la modificación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2014, ya no habría retroactividad, por lo que tendrían que tributar en el Título II de las Personas Morales en el Régimen General mediante la determinación de un coeficiente de utilidad y los ingresos nominales del periodo que serán los ingresos acumulables desde el inicio del ejercicio y hasta el último día de cada mes, conforme lo establecido en los Artículos 4, 14 y 130 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Conforme a esta reforma fiscal se establecieron ciertos limitantes propiciando algunos cambios fiscales como son que:

- Solo se contempla las personas morales.

- Las personas físicas solo pueden tributar mediante un coordinado.
- Se calculan y enteran los pagos provisionales y el impuesto anual, aplicando la tarifa, tratándose de personas físicas o la tasa de 30% en el caso de personas morales.
- Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas.
- 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.

Los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración. Se considera como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de dicho coordinado, siendo los integrantes responsables solidarios.

En la reforma se establecieron las nuevas facilidades administrativas a este sector aplicadas a partir del 01 de enero del 2014, las cuales se conservaron en 2015 y 2016. Dentro de las facilidades administrativas podemos realizar una comparación entre las facilidades administrativas otorgadas en 2013 y las que se otorgaron en 2014:

- Se define la “actividad exclusiva” para los contribuyentes del autotransporte integrantes de coordinados y limitación a partes relacionadas para integrar coordinados.
- Podrán optar por retener el 7.5% de impuesto sobre la renta del pago que se le haga a operadores y maniobristas por concepto de nómina de acuerdo al convenio realizado con el IMSS.
- Se incrementa al 8% con respecto a la totalidad de ingresos percibidos en el ejercicio, para que puedan deducir las erogaciones realizadas sin que la documentación que las ampare, cumpla con los requisitos fiscales para su deducción, siempre y cuando: el gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio la erogación por la cual aplico dicha facilidad se encuentra registrada en su contabilidad.

Introducción

En México, el sector transporte tiene un tratamiento fiscal preferente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, anteriormente se ubicaba en el Régimen de Bases Especiales, en el cual se les otorgaban facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones. Posteriormente fue sustituido por el Régimen Simplificado, el cual operaba sobre una base de efectivo.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2013, se otorgaban facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero la aplicación de estos beneficios generaba inequidad debido a que contribuyentes que generaban las mismas utilidades y al pertenecer a sectores de actividad distintas, enfrentaban cargas fiscales diferentes, lo cual propiciaba a una inequidad horizontal, además de afectar la neutralidad del sistema tributario, por lo cual se eliminó dicho régimen, al igual que los beneficios de exención, tasa reducida, y facilidades administrativas cuya permanencia no se justifica.

A partir del 01 de enero de 2014, este tipo de contribuyentes tributan en el Régimen De los coordinados, el cual, aunque se calcula con base en el flujo de efectivo, se le establecieron diversas limitantes. Esta nueva ley ha generado incertidumbre en el sector, como consecuencia de la redacción de diversas disposiciones que pueden llegar a ser confusas, de las cuales, destacamos las siguientes:

- Forma de tributar de los transportistas individuales, aquellos que no son integrantes de un coordinado.
- 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.
- Procedimiento para precisar si la persona física se encuentra dentro del alcance de la definición de “actividad exclusiva”, cuando esta obtiene ingresos provenientes de otras actividades, distintas a las empresariales, como podrían ser dividendos, sueldos, honorarios, etc.
- Restricción de las operaciones celebradas entre partes relacionadas, cuando sus ingresos provengan preponderantemente de las mismas.
- Tratamiento fiscal de las inversiones realizadas antes del 1° de enero de 2014. (Barrera, 2014).

CAPITULO I

EL RÉGIMEN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA ACTIVIDAD DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS HASTA EL 31 DE DICIEMBRE 2013.

1.1.-Aspectos generales

Impuestos: de acuerdo con el artículo 2º. fracción I, del Código Fiscal de la Federación, los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previsto por la misma.

Impuesto sobre la renta: se entiende como un impuesto directo, se ha presentado como el símbolo de la justicia fiscal al gravar con precisión la capacidad contributiva de los particulares, a mayor ingreso mayor impuesto, (Úrdiales, 2006).

El decreto de ley y el decreto delegado (doctrina): actos reglamentarios de títulos del poder ejecutivo, creadores de situaciones jurídicas generales, obligatorias y abstractas, (Sánchez, 1999).

Ingresos: el artículo 17 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que los ingresos son los que se derivan de la enajenación de bienes o prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes.

Deducciones: son aquellas partidas que la ley permite restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual se paga el impuesto, son los conceptos que el legislador considera intervienen en la disminución de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. (Manzano, 2010).

Acreditamiento: es la disminución que se efectúa, de alguna cantidad pagada con anterioridad, de un estímulo fiscal o de un subsidio, para efectos de determinar el monto o cantidad por pagar en la declaración de pago provisional o definitivo o, en su caso, del ejercicio. (Chávez, 2010)

Régimen simplificado: es la forma de tributar a través de un sistema de flujo de efectivo que consiste substancialmente en determinar el impuesto sobre la renta sobre la diferencia de restar al total de los ingresos de efectivo el total de las deducciones de efectivo.

Contribuyente: la persona que abona o satisface las contribuciones o impuestos del estado, la provincia o el municipio, (Caballenas, 2006).

Persona física: son sujetos de obligaciones fiscales independientemente de sus objetivos, la carga fiscal dependerá de ello, (Sol, 2012).

Persona moral: el artículo 8° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que son las sociedades mercantiles, organismos descentralizados, que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Resolución Miscelánea Fiscal: lo establecido en el artículo 33, fracción I, inciso G, del Código Fiscal de la Federación instituye que son las reglas de carácter general que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para complementar y dar claridad a las disposiciones fiscales.

Estímulos fiscales: son beneficios de carácter económicos, apoyos gubernamentales, concebidos por la ley fiscal al sujeto pasivo, que se destinan a promover el desarrollo de actividades, a través de mecanismos tales como disminución de tasas impositivas, exención de impuestos determinados. (Durán y Zavala, 2009).

Facilidades de comprobación: artículo 85, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, deberá otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales para cada uno de los sectores de contribuyentes a que se refiere el capítulo VII. De acuerdo con esta disposición se determina que las facilidades administrativas son como su nombre lo instituye una facilidad para la comprobación de los gastos y de esta manera hacerlos deducibles.

Transporte: es un sistema organizacional y tecnológico que apunta a trasladar personas y mercancías de un lugar a otro para balancear el desfase espacial y temporal entre los centros de oferta y demanda. (Garrido ,2001).

Definición de autotransporte terrestre de carga federal: en la Ley de Ingresos de la Federación en vigor, establece que es el arrendamiento de remolques y semirremolques de residentes en el extranjero para transportar los bienes importados a nuestro país.

Para la Secretaría de Comunicaciones y Transportes: es el transporte de mercancías que se presta a terceros en caminos de jurisdicción federal.

La Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, establece en el artículo 2°, fracción VII, para los efectos de esta ley, se entenderá por servicio de autotransporte de carga: el transporte de mercancías que se presta a terceros en caminos de jurisdicción federal.

Definición de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.

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.

Autotransporte federal de turismo: es el que se presta en forma no regular destinado al traslado de personas con fines recreativos, culturales y de esparcimiento hacia centros o zonas de interés. Estos servicios se prestarán sin sujeción a horarios rutas determinadas.

Coordinado: en el artículo 72, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se establece que los coordinados, son las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

1.1.1. Organismos gremiales

Los primeros organismos gremiales de los transportistas fueron impulsados, ante la necesidad del gobierno de contar con interlocutores que apoyaran las políticas dirigidas hacia ese sector.

En octubre de 1964, con la representación de 70 empresas de carga regular se crea de la Cámara Nacional de Transportistas y Comunicaciones y se funda la agrupación de Concesionarios de carga de Servicio Público Federal.

El 22 de febrero de 1979, se le da un nuevo impulso a la capacitación de los conductores al formarse la Comisión Coordinadora de los Centros de Capacitación y Adiestramiento del Autotransporte Federal, diseñándose un plan único de estudio para ellos.

Los autotransportistas del sector de carga regular acuerdan entre otras, emprender las acciones necesarias para la formación de la Cámara Nacional de Autotransporte de carga, y concertar con las autoridades correspondientes el programa para la modernización del autotransporte de carga.

La Cámara Nacional de Autotransporte de Carga se constituye formalmente el 29 de septiembre de 1989, publicado en el Diario Oficial de la Federación misma que fue resultado de la política de desregulación de todas las áreas y actividades productivas del país, entre estas, el transporte por carretera. (CANACAR, 2014)

La Cámara Nacional del Autotransporte de Pasaje y Turismo nace el 28 de septiembre de 1989, a partir de la necesidad de agrupar a los 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. En ella se agrupan también personas físicas o morales que, sin ser permisionarios del autotransporte de pasaje, turismo o servicios auxiliares, se dedican a desarrollar actividades complementarias o conexas a éstas y desean participar en la cámara, utilizando los servicios que proporciona o coadyuvando al desarrollo de la industria, (CANACAR, 2014).

Los organismos gremiales tienen los objetivos de ejercitar 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, (CANACAR, CANAPAT 2014).

1.2.-Antecedentes

La actividad de autotransporte de carga o pasajeros constituye el modo de transporte más importante del país: mueve aproximadamente el 70 % de la carga y 98 % del pasaje y el turismo.

El 07 de marzo de 1985, se publica en el Diario Oficial de la Federación la resolución que establece mediante disposiciones de carácter general, que los contribuyentes dedicados al transporte de carga o de pasajeros en materia de impuesto sobre la renta, podrán optar por pagar el impuesto por medio del Régimen Fiscal denominado Bases Especiales de Tributación, que consistía básicamente en el pago anual de una cuota fija por cada camión fijadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, relevando al transportista de la mayoría de las obligaciones fiscales a las que estaban sujetos los contribuyentes del Régimen General.

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, con la intención de crear un esquema simplificado, que consistiera en la determinación de la base del impuesto, a partir de la diferencia de entre el total de las entradas y salidas de efectivo generadas por la actividad mercantil desarrollada, independientemente de si los ingresos generados durante 1989, o anteriores hubieran superado los 500 millones de pesos cifra legal para aspirar al Régimen Simplificado. En pocas palabras el objetivo principal fue que las salidas o deducciones permitidas fueran más fácil de deducir, 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 cuya finalidad fue facilitar el pago de las contribuciones, así como incrementar la base de contribuyentes al facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Con fecha 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.

El 1 de enero de 2002, entró en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que sustituye a la anterior vigente desde 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. (CANACAR, 2014).

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. Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 85, segundo párrafo, instituyó a la Secretaría de Administración Tributaria 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.

No obstante, al mismo tiempo se estableció la posibilidad de no pagar este impuesto sobre la renta, siempre que se reinvirtiera 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 caso de no invertir la utilidad dentro de los plazos señalados se debía pagar el impuesto con recargos y actualizaciones.

En este régimen se reconocieron ciertas deducciones que en la actividad del transporte terrestre no se podían efectuar anteriormente. Sus disposiciones permitían el uso de los recursos de estos contribuyentes en el financiamiento de otras empresas sin que dichas salidas de efectivo constituyesen base gravable y sin obligar al cobro de intereses.

La actividad de autotransporte de carga y pasajeros contaba con facilidades administrativas otorgadas con la finalidad de que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales en forma correcta y oportuna, considerando que en ciertas ocasiones se encuentran imposibilitados para reunir todos y cada uno de los requisitos fiscales que se establece en ley.

Durante los años 2000 y 2001, existían las facilidades administrativas publicadas en el Diario Oficial de la Federación, con el concepto de entradas y salidas. Con el cambio en la ley, las facilidades continuaron sin este criterio.

Las facilidades administrativas que se publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2012, a partir del Título II al IV, consisten básicamente en cuatro puntos:

- a) La retención del 7.5% del impuesto sobre la renta, por remuneraciones, en lugar de aplicar las tablas.
- b) Pueden deducir con documentación que no reúna los requisitos fiscales en función al peso transportado, los días y los kilómetros recorridos.
- c) Deducción del 10% de los ingresos por gastos efectivamente erogados, aunque no se cuente con ningún tipo de comprobante fiscal. Esta deducción paga el 16% del impuesto sobre la renta y se considera pago definitivo.
- d) 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; adicionalmente en los últimos años existe un estímulo fiscal en la Ley de Ingresos de la Federación, consistente en permitir el acreditamiento del diésel contra algunos impuestos federales.

Estas facilidades establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación afectaban de manera directa la cadena de comprobación fiscal, a través de la cual se lograba que, a toda deducción de parte de un adquirente, y corresponda a la acumulación de ingresos por parte del proveedor del bien o servicio. La aplicación de estos beneficios genera inequidad, ya que contribuyentes que obtenían un monto de utilidad igual, al pertenecer a distintos sectores de actividad, enfrentan cargas fiscales diferentes. El principio de equidad horizontal establece que los contribuyentes en igualdad de circunstancias deberían recibir el mismo tratamiento. Además, estas medidas afectan la neutralidad del sistema tributario, toda vez que introducen distorsiones que hacen que la inversión no necesariamente se destine a aquellas actividades en donde resulta más productiva.

Derivado de lo anterior y con el fin de contar con un sistema tributario equitativo y eficiente, el día 8 de septiembre de 2013, se presentó la Iniciativa de Decreto de Ley que propone la eliminación del Régimen Simplificado así como los beneficios de exención, tasa reducida y facilidades administrativas, ya que la permanencia de este régimen no se justificaba, en esta iniciativa se

reconoció que determinados grupos de contribuyentes aún presentan diversas dificultades organizativas.

Es el caso de los coordinados o 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, personas físicas o morales, realizan actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros o complementarias a dichas actividades y tienen activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades. 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, continúen 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 calculaba y enteraba la persona moral por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa de personas físicas o la tasa aplicable a personas morales. Al mismo tiempo, el esquema que se propone permitía a las contribuyentes personas físicas que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral denominada coordinado, sin que ello represente que puedan continuar aplicando los beneficios contenidos en el Título II, Capítulo VII, de la Ley que se propone abrogar, 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 del año 2014, entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se crea un Capítulo especial para incluir el Régimen De los Coordinados en el que tributan 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.

Se establece que los coordinados cumplirán sus obligaciones conforme al régimen de las actividades empresariales de las personas físicas, aplicando el esquema de flujo de efectivo.

1.3.- Tratamiento fiscal para las personas morales

Las personas morales que obtenían ingresos por la actividad de autotransporte de carga o pasajeros en términos del artículo 79, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, debían cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al Régimen Simplificado establecido en el Capítulo VII.

Es de destacarse que la aplicación de este capítulo era de observancia obligatoria.

En el artículo 80, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se establecía que para los efectos del Régimen Simplificado se consideraban contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, aquéllos cuyos ingresos por dicha actividad representaban cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

En términos del artículo 81, las personas morales a que se refiere el Capítulo VII debían cumplir, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV, de esta Ley, de acuerdo con lo siguiente:

- I. Calcularán y enterarán, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 127 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 10, de la misma, tratándose de personas morales.
- II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 130, de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 177 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 10 de la misma, tratándose de personas morales. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Lo anterior significa que los ingresos solo se acumulaban hasta que fueran efectivamente cobrados, y las deducciones efectivamente pagadas, asimismo es importante señalar que deben tomarse en cuenta las reglas establecidas en las resoluciones de facilidades administrativas, en la fracción II nos deja claro que estas obligaciones las cumplirá la persona moral.

Establecido en lo anterior, la tasa que debían aplicar las personas morales en términos del artículo 10 para calcular el impuesto sobre la renta, aplicado al resultado fiscal obtenido en el ejercicio era la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinaba como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, 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.

- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagaba mediante la declaración que presentaba ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Derivado de lo anterior, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podían disminuir, de su utilidad fiscal, el monto de las Participaciones de los Trabajadores en las Utilidades, conforme al artículo 123 constitucional, así como las pérdidas pendientes de aplicar.

De acuerdo con las disposiciones anteriores, el impuesto a cargo de las personas morales se determinaba con base a la tarifa del artículo 10 de la presente ley.

Tabla 1. Calculo para la determinación del pago anual personas morales en el año 2013.

	Total de ingresos obtenidos
Menos	Total de deducciones autorizadas
Igual	Utilidad fiscal
Menos	Participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio
Menos	Pérdidas fiscales anteriores
Igual	Resultado fiscal
Por la	Tasa del impuesto (28%) artículo 10 Ley del Impuesto Sobre la Renta
Igual	Impuesto sobre la renta a cargo
Menos	Pagos provisionales anteriores
Igual a	Impuesto a cargo o a favor
Fuente: propia.	

Actualización de pérdidas fiscales

Actualización al ocurrir pérdidas fiscales

$$F.A. = \frac{\text{INPC del mes del ejercicio que ocurrió la pérdida fiscal}}{\text{INPC del primer mes de la segunda mitad del ejercicio que ocurrió la pérdida fiscal}}$$

Actualización al aplicar las pérdidas fiscales

$$F.A. = \frac{\text{INPC del último mes de la primera mitad en que se aplicara}}{\text{INPC del mes que se actualizo por última vez}}$$

Acreditamiento de cuotas de carretera

En los términos de la fracción V, del artículo 16, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, establecía que se otorgaba un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dedicaran exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje que utilizaban la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir un Acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50 % del gasto total erogado por este concepto.

El Acreditamiento a que se refiere esta fracción únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo, que se debía enterar, incluso en los pagos provisionales del ejercicio en que se realicen los gastos, utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria. En el entendido de que quien no lo acredite contra los pagos provisionales o en la declaración del ejercicio que corresponda, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho ejercicio.

Se faculta al Servicio de Administración Tributaria para emitir las reglas de carácter general que determinen los porcentos máximos de Acreditamiento por tramo carretero y demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación del beneficio contenido en esta fracción.

Esta disposición fiscal establecida en la Ley de Ingresos de la Federación del año 2013, claramente determina que los contribuyentes que obtienen ingresos por la actividad de autotransporte de carga o pasajeros tienen estímulos fiscales que pueden optar o no por aplicarlos, pero una vez aplicado este estímulo se tiene que seguir hasta el cierre del ejercicio.

Responsabilidad solidaria de personas morales

El artículo 79, antepenúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta instituye si la persona moral que opta aplicar las facilidades de comprobación, pero alguno de sus integrantes le requiere u opta tributar en lo individual serán responsables solidarios únicamente por los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la liquidación emitida al integrante de que se trate, es decir, la persona moral podrá declarar con información de su propio integrante, aun cuando el mismo integrante ya lo haya hecho para él.

La persona moral que cumple las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes efectúa el cálculo y el entero del impuesto del ejercicio.

Para efectos del ejemplo, se proporciona la siguiente información de los integrantes de la persona moral:

- El Registro Federal del Contribuyente de sus integrantes

- La utilidad gravable
- El impuesto sobre la renta a cargo.

Determinación de las facilidades administrativas

Las facilidades para comprobar gastos de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y reparaciones menores establecidas en la resolución de facilidades administrativas. (Domínguez, 2006),

Los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga podrán deducir, con documentación que no reúna los requisitos fiscales, las erogaciones por concepto de gastos de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y reparaciones menores, hasta por las cantidades aplicables dependiendo del número de toneladas, días y kilómetros recorridos:

Tabla 2. Facilidades administrativas para el ejercicio 2013.

A. Maniobras		
	1). Por tonelada en carga o por metro cúbico	53.56
	2). Por tonelada en paquetería	89.32
	3). Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso	214.40
B. Viáticos de la tripulación por día		134.00
B. Refacciones y reparaciones menores (por kilómetro recorrido)		0.72

Fuente: propia

El registro de estos conceptos deberá efectuarse por viaje de cada uno de los camiones que utilicen, y efectuar el registro de los ingresos, deducciones e impuestos en la contabilidad del contribuyente.

Dichos gastos se deben comprobar con documentos que contengan cuando menos la siguiente información:

- Nombre, denominación o razón social y domicilio del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios.
- Lugar y fecha de expedición.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio.
- Valor unitario consignado en un número e importe consignado en número o letra.

Asimismo, deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate, este vínculo con la actividad de autotransporte de carga y con la liquidación, que en su caso se entregue a los permisionarios integrantes de una persona moral.
- b) Que se haya registrado su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio.

Pago provisional sobre deducción ciega

Los contribuyentes que opten por esta deducción deberán efectuar los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, los que se determinaran considerando la deducción.

Facilidad de comprobación para transportistas con requisitos mínimos

Para efectos de impuesto sobre la renta los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre, tanto de carga federal como de pasaje y turismo establecido en las reglas 2.2. , 3.2. de la Resolución de facilidades administrativas, podrán deducir hasta el equivalente a 8% de los ingresos propios de la actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales, siempre que cumplan con ciertos requisitos, tales como: que el gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate, la erogación por la cual se aplicó facilidad se encuentre registrada en su contabilidad, se efectúe el pago por concepto del impuesto sobre la renta anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa de 16%.

De acuerdo con esta disposición se determinaba de la siguiente manera:

Tabla 3. Pago provisional con aplicación de la facilidad administrativa de deducción ciega.

Concepto	Importe
Ingresos acumulables	10.000.000,00
(x) 8% deducción opcional	8%
(=) Deducción opcional	800,000.00
(x) Tasa de impuesto sobre la renta por deducción opcional	16%
(=) Impuesto sobre la renta causado por la deducción opcional	128,000.00

Fuente: propia

Las facilidades administrativas de comprobación se determinaban de la siguiente manera:

Tabla 4. Aplicación de la regla 2.2. facilidades de comprobación.

A) Maniobras	
Por tonelada en cargas por mes (5 viajes)	
Por mes $40 \times 5 \times 53.56$	10,712.00
Por número de meses	3
Total por maniobras	32,136.00
B) Viáticos	
$5 \times 2 \times 5 =$	50 días
Por: Viáticos por día	134.00
Total por viáticos	4,020.00
c) Deducción ciega	
Ingresos totales	790,900.00
Por:	10%
Deducción	79,090.00
Retención de impuesto sobre la renta 16%	12,654.40

Fuente: Domínguez (2006).

Tabla 5. Determinación de pago provisional con aplicación de facilidades de comprobación.

Ingresos acumulables de enero a mayo efectivamente cobrados		790,900.00
Deducciones con requisitos fiscales		289,415.00
Depreciación fiscal		72,916.66
Con facilidades de comprobación		
Maniobras	32,136.00	
Viáticos	4,020.00	
Deducción ciega	79,090.00	
Total deducciones		115,246.00
(=) Utilidad fiscal antes de pérdidas fiscales		313,322.34
(-) Pérdidas fiscales		0
(=) Utilidad base pago provisional		313,322.34
(x) Tasa de impuesto sobre la renta		29%
(=) Impuesto sobre la renta a cargo		90,863.48
(-) Pagos provisionales		43,360.00
(=) Impuesto sobre la renta por pagar		47,503.48
(-) Estímulos fiscales		17,503.48
(=) Impuesto sobre la renta por pagar		30,000.00

Fuente: Domínguez

Declaración anual

La declaración anual es un resumen de todas las operaciones del año, y para hacer el cálculo se debe realizar lo siguiente:

Tabla 6. Calculo anual personas morales de acuerdo al artículo 10 LISR.

	Ingresos efectivamente obtenidos en el año
Menos	Deducciones autorizadas del año
Menos	Pérdidas fiscales de años anteriores, pendientes de amortizar
Menos	Deducciones personales, en su caso
Igual	Base gravable
Por la	Tasa del impuesto (28%) artículo 10 Ley del Impuesto Sobre la Renta
Igual	Impuesto sobre la renta a cargo
Menos	Pagos provisionales anteriores
Igual a	Impuesto sobre la renta a cargo o a favor

Fuente: propia

1.4.- Tratamiento fiscal para las personas físicas

Para las personas físicas con ingresos derivados de la actividad de autotransporte de carga o pasajeros, que tributaban en el Régimen Simplificado determinaban el impuesto sobre la renta de la siguiente manera: establecido en el artículo 83 de la Ley, los sujetos dedicados al autotransporte terrestre de carga o pasajeros tratándose de personas físicas o morales, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, cuando sus ingresos provengan exclusivamente del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, debían solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto que les corresponda.

Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio aplicaban lo dispuesto por el artículo 130 de esta ley. A la utilidad gravable determinada conforme a dicho precepto, se le aplicaba la tarifa del artículo 177.

El artículo 83, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía que las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podían cumplir con las obligaciones establecidas en esta ley en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate. Cuando opten por pagar el impuesto en forma individual debía dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral o al coordinado respectivo, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional del ejercicio de que se trate.

Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando la documentación comprobatoria de los mismos se encuentre a nombre de la persona moral, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda.

Las personas físicas integrantes de una persona moral calculaban sus pagos provisionales en materia de impuesto sobre la renta en el año 2013, regido por el artículo 127, que instituye que los contribuyentes, efectuarían los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinaba restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere esta sección obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en esta sección correspondientes al mismo periodo 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 y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa que se determine de acuerdo con lo siguiente:

Se tomará como base la tarifa del artículo 113 de esta ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del periodo a que se refiere el pago provisional de que se trate, y que correspondan al mismo renglón identificado por el mismo por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Las autoridades fiscales realizaban las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable y la publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Contra el pago provisional determinado conforme a este artículo, se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a las personas morales, éstas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre el monto de los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención; dichas retenciones deberán enterarse, en su caso, conjuntamente con las señaladas en el artículo 113 de esta ley vigente en 2013.

El impuesto retenido en los términos de este párrafo será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales de conformidad con este artículo.

De acuerdo a estas disposiciones fiscales las personas físicas que obtuvieran ingresos por la actividad de autotransporte de carga o pasajeros que optaban por pagar el impuesto en forma individual debían dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral o al coordinado respectivo, así como deducir los gastos realizados sin importar si estos estaban a nombre de la persona moral, solo tenían que cumplir los requisitos establecidos, determinaban sus pagos de impuesto sobre la renta aplicando la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la base gravable.

El cálculo que debía realizar las personas físicas que optaban por declarar de manera individual para realizar el pago provisional del impuesto sobre la renta, de una persona física integrante de personas morales se determinaba de la siguiente manera:

Tabla 7. Determinación del impuesto sobre la renta mayo 2013.

	Ingresos cobrados del periodo	849,420.00
Menos	Gastos y compras pagados del periodo	500,000.00
Igual	Utilidad fiscal	349,420.00
Menos	Pérdidas de ejercicios anteriores	-
Igual	Utilidad gravable	349,420.00
Menos	Límite inferior	43,007.51
Igual	Excedente del límite inferior	306,412.49
Por	% sobre excedente del límite inferior	30%
Igual	Impuesto marginal	91,923.74
Mas	Cuota fija	6,144.90
Igual	Impuesto sobre la renta mensual	98,068.64

Fuente: propia

Tabla 8. Tarifa de acuerdo con el artículo 113 Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2013.

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Por ciento para aplicarse sobre el Límite %
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	21.36
20,770.30	32,736.83	3,327.42	23.52
32,736.84	En adelante	6,141.95	30.00

Fuente: propia.

1.5 Conclusiones

El autotransporte terrestre de carga o de pasajeros es una actividad económica importante en nuestro país. Este sector ha tenido cambios significativos en su manera de tributar en el impuesto sobre la renta a partir del año 1985 hasta el año 2014.

En 1985, en el Régimen de Bases Especiales de Tributación, estos contribuyentes solo pagaban una cuota fija anual, fijada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Con fecha 28 de diciembre de 1989 las autoridades fiscales decretaron la creación de un esquema simplificado, que consistiera en la determinación de la base del impuesto por flujo de efectivo denominado Régimen Simplificado, cuyo objetivo principal fue que los gastos tuvieran tratamientos más sencillos para sus deducción, ya que los comprobantes fiscales no debían cumplir estrictamente con todos los requisitos fiscales.

En el año 2002, se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se introdujo el Régimen Simplificado en el Capítulo VII, del Título II, se estableció que los contribuyentes tenían que llevar contabilidad simplificada, y se instituyó en el artículo 85, segundo párrafo, que el Servicio de Administración Tributaria otorgara facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Al mismo tiempo se les otorgo la posibilidad de no pagar el impuesto sobre la renta, siempre que se reinvirtieran la utilidad en la adquisición de activos fijos que se utilizaran en su actividad en un plazo de 5 años.

Con fecha 8 de septiembre 2013, se presentó la iniciativa de ley que propuso la eliminación del Régimen Simplificado, ya que de acuerdo a las autoridades este régimen y las facilidades otorgadas generaban inequidad horizontal, ya que contribuyentes con los mismos ingresos pagaban más impuesto. Por lo que el 01 de enero del año 2014, entra en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta donde se crea un capítulo especial para incluir a estos contribuyentes denominado Régimen de los coordinados en el que tributan las personas morales que administran y operan activos fijos, terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen estas actividades.

Además este sector tuvo a bien la creación de organismos gremiales en el año 1989, la Cámara Nacional de Autotransporte de Carga y la Cámara Nacional de Autotransporte de Pasajeros y Turismo, que se encargan de defender sus derechos, establecer acuerdos con las autoridades competentes y proporcionar asesoría de manera conjunta a sus agremiados.

Hasta el año 2013, estos contribuyentes tenían la obligación de llevar contabilidad simplificada, una base de flujo de efectivo, así como las facilidades de deducir gastos menores, viáticos, refacciones y reparaciones o por cierto porcentaje de sus ingresos sin comprobantes fiscales o sin que dichos comprobantes contaran con los requisitos fiscales, con estímulos que les permitían reducir de manera significativa el pago de este impuesto, sin embargo a principios de 2014, estas facilidades y estímulos se modificaron y/o eliminaron, lo que provocó un aumento en las cargas fiscales como administrativas.

CAPITULO II

EL RÉGIMEN DE AUTOTRANSPORTE DE CARGA O PASAJEROS EN EL MARCO DE LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR PARA 2014.

2.1 Exposición de motivos de la reforma

El pasado 8 de septiembre 2013, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión, la iniciativa de Reforma Hacendaria correspondiente al ejercicio fiscal 2014.

En dicha reforma, se incluye la Iniciativa de Decreto por el que se expide una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, aprobada el 31 de octubre del 2013, por la Cámara de Diputados de acuerdo a los siguientes argumentos;

- Eliminar la complejidad en el pago de impuestos, debido a que se consideró perjudicial para las pequeñas y medianas empresas.
- La simplificación en el sistema fiscal que permitirá reducir el costo administrativo relacionado con el pago de impuestos.
- El mejoramiento de instrumentos tributarios, logrando así mayores ingresos tributarios para aumentar la capacidad financiera del Estado Mexicano.
- La simplificación de disposiciones fiscales propiciara el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y así facilitara la incorporación de un mayor número de contribuyentes al padrón fiscal, logrando la cercanía gobierno – población.

El objetivo primordial de esta reforma es fortalecer los ingresos públicos y simplificar el sistema financiero.

La Reforma Fiscal está basada en seis ejes fundamentales.

- Fomentar el crecimiento y la estabilidad, por lo que fortalece la capacidad financiera del Estado Mexicano.
- Mejorar la equidad en el sistema tributario, al fomentar una mayor progresividad en el pago de los impuestos.
- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para reducir la carga que las personas físicas y morales enfrentan.
- Promover la formalidad, reduciendo las barreras de acceso y ampliando los servicios de seguridad social.
- Fortalecer el federalismo fiscal, al incentivar la recaudación de impuestos locales.
- Fortalecer a Petróleos Mexicanos al dotarlo de un régimen fiscal más eficiente. (Escobosa, 2013).

En la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta se argumentaron que los motivos para modificarla, son simplificar su diseño y estructura recuperando de esta manera su potencial recaudatorio a través de la ampliación de su base, la eliminación de tratamientos preferenciales que generaban inequidad, complejidad de aplicación, cumplimiento y control del impuesto, restando neutralidad, generando espacios para la evasión y elusión fiscales, provocando opacidad respecto de los beneficios ya que en muchas ocasiones personas diferentes a la población objetivo los utilizaba.

Las modificaciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta son:

1. Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación
2. Eliminación de las deducciones inmediatas, ya que generaban distorsiones que afectaban a las decisiones de los actores económicos.
3. Deducción lineal al 100% el cual se consideró un beneficio excesivo.
4. Aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones. Este régimen implicaba un gasto fiscal, toda vez que permitía a las empresas anticipar una deducción por los pagos que se realizaban en un futuro a los trabajadores y en consecuencia diferir el pago del impuesto.
5. Donación de bienes que han perdido su valor. Reorientar la aplicación de la deducción para que el gasto que representa al erario la citada deducción, no permanezca sólo como un medio de elusión fiscal. sino que además de generar un beneficio fiscal para el contribuyente, el gasto fiscal que representan se convierta en una medida que apoye a sectores vulnerables.
6. Prohibición de deducciones. Eliminar la posibilidad de llevar a cabo actividades de elusión fiscal.
7. Límite de 4% a las deducciones por donativos a la Federación, entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados.
8. Obligación de proporcionar información sobre depósitos en efectivo, \$15,000.00 mensuales.
9. Vales de despensa, son deducibles siempre que se otorguen a través de monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.
10. Simetría fiscal.
11. Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del impuesto sobre la renta.
12. Eliminación de regímenes especiales.

En lo particular el régimen que nos enfocaremos será en el régimen simplificado y los motivos por los cuales se eliminó.

Se realizó la propuesta de eliminación de regímenes especiales bajo el argumento de que su permanencia debilitaba y complicaba significativamente la estructura y diseño del principal impuesto directo del sistema tributario, y a la vez vulnera el principio de equidad horizontal.

El régimen simplificado, así como sus beneficios de exención, tasa reducida y facilidades administrativas a personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, los contribuyentes que se dediquen a las actividades primarias y empresas integradoras. Se elimina con la finalidad de contar con un sistema tributario equitativo y eficiente, ya que la permanencia de este régimen no era justificado, bajo los argumentos de que las facilidades con las que contaban afectaban la cadena de comprobación fiscal al permitir la deducción de erogaciones sin documentos comprobatorios. La aplicación de estos beneficios generan desigualdad ya que contribuyentes de otros sectores con utilidades iguales enfrentaban cargas fiscales mayores provocando la violación del principio de equidad horizontal. Además de que también estas medidas afectaban la neutralidad del sistema tributario, ya que facilitan la introducción de distorsiones.

También se consideró que estos grupos de contribuyentes aun presentan diversas dificultades organizativas, en especial los que llevan a cabo la actividad de autotransporte de carga o pasajeros, por lo cual se les permitió a las personas físicas y morales que fueran integrantes de un coordinado a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley a principios del año 2014, continuaran cumpliendo sus obligaciones fiscales a través de la persona moral.

Para ello, la persona moral debería aplicar el régimen en base flujo de efectivo establecido para las personas físicas con actividades empresariales. En este contexto, el impuesto sobre la renta del ejercicio lo calculará y enterará 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, el esquema que se propone permitirá a los contribuyentes personas físicas que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral denominada coordinado, sin que ello represente que puedan continuar aplicando los beneficios contenidos en el Título II, Capítulo VII, de la Ley que se propone abrogar, en virtud de que únicamente se trata de facilitar el pago del impuesto sin que ello implique una reducción de la carga tributaria.

Al eliminarse el régimen simplificado, se incorporó a principios del año 2014, un régimen fiscal particular ubicado en el capítulo VII denominado Régimen de los Coordinados.

Al cual, aunque se calcula con base en el flujo de efectivo, se le establecieron diversas limitantes, como es el caso que:

- Sólo aplica para aquellas personas físicas y morales que forman parte de un coordinado, dejando fuera a los transportistas individuales;
- Se redujeron los montos previstos en las facilidades de comprobación, y

- Existe mayor control en las operaciones celebradas entre integrantes de un mismo coordinado, entre otras. (Barrera, 2014).

El Capítulo VII denominado de los coordinados de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se refiere a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen estas mismas actividades o complementarias, y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

Cabe señalar que de acuerdo al artículo 73 las personas físicas que sean integrantes de personas morales dedicadas a actividades del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podrán cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan, o bien, los hubieran aportado a la persona moral de que se trate. En estos casos, no resulta claro si dichos contribuyentes tributarían con base en flujo de efectivo.

2.2 Análisis comparativo del régimen de autotransporte de carga previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios fiscales 2013 - 2014.

El autotransporte de carga federal constituye un factor estratégico para el desarrollo económico, toda vez que es un eficiente instrumento para la articulación de los procesos de producción, distribución y consumo. Este sector es la columna vertebral del sistema mexicano de transporte y una actividad fundamental para la economía del país, al movilizar a más del 70% del total de la carga transportada en el territorio nacional. (CANACAR, 2014).

Es a partir de 1990 que desaparece el régimen de bases especiales de tributación, sustituido en 2002 por el que se conoció como régimen simplificado que consistió básicamente en el control de las entradas y salidas de efectivo, la diferencia entre ambos conceptos la base para determinar el impuesto sobre la renta.

En 2013, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecía que las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; así como las constituidas como empresas integradoras, tributaran en el Régimen Simplificado. Este régimen, a diferencia del Régimen General de las Personas Morales, operaba sobre una base de efectivo, en el que 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 debían llevar contabilidad simplificada. Por otra parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2013, también previa que el Servicio de Administración Tributaria, podía otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante las cuales se permitía que estos contribuyentes realizaran deducciones de erogaciones sin documentos comprobatorios que cumplieran con los requisitos fiscales.

Para 2014, con la entrada en vigor de la nueva Ley, se crea el régimen de los coordinados en el cual los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga federal podrán aplicar ciertos beneficios fiscales que se incluyen en las facilidades que fueron dadas a conocer el 30 de diciembre de 2013.

Si bien este nuevo régimen seguía teniendo de base el flujo de efectivo, se tributa a través de un coordinado. Se elimina el beneficio que existía en la Ley anterior para contribuyentes que se dedican a actividades de autotransporte de carga o pasajeros, se realizaron cambios en cuestión de facilidades y beneficios que contaba el régimen simplificado. Haciendo un análisis de los cambios significativos se relacionan los siguientes en el cuadro comparativo.

Tabla 9. Cuadro comparativo de la Resolución de facilidades administrativas para la actividad de autotransporte de carga 2013 y 2014.

Autotransporte de carga	2013	2014
Deducciones con documentación que no reúna los requisitos fiscales.	<p>Regla 2.2. Fracciones I.Maniobras.</p> <p>a) Por tonelada en carga o por metro cúbico \$ 45.53</p> <p>b) Por tonelada en paquetería \$ 75.92</p> <p>c) Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso \$182.24</p> <p>II. Viáticos de la tripulación por día \$ 113.90</p> <p>III. Refacciones y reparaciones menores \$0.61 por Kilómetro.</p> <p>Resolución de facilidades administrativas publicada el 30 de noviembre de 2012</p>	<p>Regla 2.2. Se elimina la deducción sin requisitos fiscales pero se conserva 8% de los ingresos propios de su actividad. Aplicando una tasa del 16% por concepto de ISR anual.</p> <p>Resolución de facilidades administrativas publicada el 30 de diciembre 2013</p>
Régimen de flujo de efectivo	<p>Regla 2.3. Las PF dedicadas a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal inmediato anterior hubieran excedido de \$4'000,000.00 estarán obligadas a cumplir con sus obligaciones fiscales en los términos de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR.</p> <p>Las PF cuyos ingresos en el ejercicio fiscal inmediato anterior sean superiores a \$4'000,000.00 y no</p>	Abrogada

	excedan de \$10'000,000.00, tendrán la facilidad de llevar contabilidad simplificada en los términos del Código.	
Responsabilidad solidaria.	Regla 2.4 Sólo las personas morales	Regla 2.3. Sólo los coordinados ya sea PM o PF
Carta de porte y fusión de personas morales.	Regla 2.6. y 2.7. Facilidad vigente en 2013	Se abroga.
Concepto de coordinado	Regla 2.8. Persona moral dedicada al servicio de autotransporte de carga federal que agrupa y se integra con otras PF y otras PM similares y complementarias constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común.	Regla 2.5. Se adiciona lo siguiente al concepto de coordinados: no apliquen las facilidades contenidas en las reglas 2.1., 2.2. y 2.9. de esta Resolución.
Adquisición de combustibles (cumplimiento del art. 27 fracción III LISR)	Regla 2.12. Se considera cumplida la obligación siempre que no excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.	Regla 2.9. Se considera cumplida la obligación siempre que éstos no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.
Declaración informativa de sueldos y salarios	Regla 2.13. La obligación será el coordinado o persona moral por cuenta de cada uno de sus integrantes	Regla 2.10. Obligación solo del coordinado por cuenta de cada uno de sus integrantes
Deducciones con documentación que no reúna los requisitos fiscales para el Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.	Regla 4.2. Podrán deducir con documentación que al menos reúna los requisitos de la fracción III de la presente regla hasta el equivalente de 10% del total de sus ingresos propios, los gastos por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios que se le asignen al operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	Abrogada

Fuente: propia

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2014, los estímulos fiscales continuaron vigentes.

- ❖ A quienes adquieran diésel para uso automotriz y lo utilicen en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga, se les permite acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios pagados contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el retenido a terceros, bajo ciertas condiciones y limitantes.
- ❖ Los transportistas de carga o pasaje que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, pueden acreditar hasta el 50% del gasto por concepto de uso de la infraestructura carretera, contra el impuesto sobre la renta a su cargo. (MGI México, 2014).

2.3 Análisis comparativo del régimen de autotransporte de pasajeros previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los ejercicios fiscales 2013 - 2014.

El autotransporte en México es un servicio de gran importancia, los autotransportistas de pasajeros tributaban en el régimen simplificado hasta finales del año 2013, en este régimen fiscal calculaban el impuesto sobre la renta aplicando el esquema de flujo de efectivo, donde se consideraban los ingresos efectivamente cobrados así como los gastos e inversiones efectivamente pagados en el periodo que declara.

Los autotransportistas de pasajeros contaban con facilidades administrativas que le permitían deducir gastos sin comprobación fiscal, así como beneficios para el acreditamiento del impuesto especial sobre productos y servicios.

El 1 de enero de 2014, entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se crea un capítulo especial para estos contribuyentes ubicado en el capítulo VII denominado de los coordinados, en el cual permaneció la base para determinar el impuesto, se eliminaron algunos beneficios y facilidades administrativas, sin embargo también se facultó al Servicio de Administración Tributaria otorgar facilidades administrativas para este régimen que considere pertinentes.

Se realiza una comparación para poder visualizar los cambios fiscales que sufrió este sector.

Tabla 10. Cuadro comparativo de la Resolución de facilidades administrativas para la actividad de autotransporte de pasajeros 2013 y 2014.

Autotransporte de pasajeros	2013	2014
Gastos de viaje, de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores.	Regla 3.3. 5% de los ingresos propios de su actividad.	Abrogada
Responsabilidad solidaria.	Regla 3.5. Sólo las personas morales	Regla 3.5. Sólo los coordinados
Operaciones entre integrantes de un mismo coordinado	Regla 3.6. Facilidad vigente solo en 2013	Abrogada
Adquisición de combustibles (cumplimiento del art. 27 fracción III LISR)	Regla 3.12. Se considera cumplida la obligación siempre que no excedan del 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.	Regla 3.10. Se considera cumplida la obligación siempre que éstos no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.
Declaración informativa de sueldos y salarios	Regla 3.15. La obligación será el coordinado o persona moral por cuenta de cada uno de sus integrantes	Regla 3.13. Obligación solo del coordinado por cuenta de cada uno de sus integrantes
Deducciones con documentación que no reúna los requisitos fiscales.	Regla 4.2. Podrán deducir con documentación que al menos reúna los requisitos de la fracción III de la presente regla hasta el equivalente de 10% del total de sus ingresos propios, los gastos por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios que se le asignen al operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	Se deroga

Fuente: propia

2.4 Características del régimen fiscal de las personas morales dedicadas al autotransporte de carga o de pasajeros en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor para 2014

La persona moral que administra y opera activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades. (CANACAR, 2014).

Podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

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

Las diferentes modalidades de tributar de los autotransportistas todo a razón de negocio, deberán ser las siguientes:

- ✓ Personas Morales (Independientes).
- ✓ Personas Morales (Coordinados)

La Persona Moral puede operar de forma:

1. A través de integrantes.
 - A. Personas Físicas
 - B. Personas Morales

Las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

2. Propia. Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones del artículo 73 y con los artículos 72, 76, 102 y 105 de la citada Ley.
3. Sin integrantes. Deberán cumplir con las obligaciones del art. 72, 73, 76, 102 y 105 de la citada ley.

2.4.1 Obligaciones fiscales

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga pasaron a tributar en el régimen general de las personas morales, en términos del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que a partir del 2014, debían acumular sus ingresos en base a lo facturado, a la prestación del servicio o al cobro total o parcial de la contraprestación, lo que sucediera primero.

Sin embargo, de acuerdo a la regla I.3.8.4. dada a conocer en la tercera modificación del anteproyecto de la primera modificación a la resolución miscelánea para el ejercicio 2014, publicada el 7 de febrero del mismo año, “se establece: que para los efectos del artículo 73, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas morales dedicadas exclusivamente a la actividad del autotransporte terrestre de carga, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en base a flujo de efectivo, de conformidad con los artículos 72, 73, 76, 102 y 106 de la referida Ley”.

Sin embargo, para que se aplicable tal disposición, los contribuyentes deberán presentar un caso de aclaración en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través de mi portal, a fin de solicitar a esta autoridad el cambio de régimen y obligaciones fiscales al régimen de los coordinados con efectos retroactivos al 1 de enero de 2014, mismo que se debía presentar a más tardar el 31 de julio de 2014, de conformidad con el artículo décimo segundo transitorio de la misma resolución, a fin de que estos contribuyentes puedan presentar las declaraciones complementarias correspondientes.

Por lo que aquellos contribuyentes que se dedican exclusivamente a dicha actividad si desean acumular sus ingresos y considerar sus deducciones en base a flujo de efectivo debían invariablemente, presentar el caso de aclaración a través de mi portal a más tardar el 31 de julio de 2014, ya que de no ser así continuarían tributando en el régimen general de las personas morales.

Se consideran personas morales dedicadas exclusivamente a la actividad del autotransporte terrestre de carga o pasajeros, aquellas cuyos ingresos por dicha actividad representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad. Artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En relación con lo anterior se desglosaran las obligaciones fiscales. El artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece las obligaciones de las personas morales.

- Llevar y conservar la contabilidad.

- Expedir comprobantes fiscales de las actividades.
- Constancias de pagos y retenciones a residentes en el extranjero.
- Formular estado de posición financiera e inventario.
- Otras retenciones.
- Presentar declaraciones informativas.
- Expedir constancias.
- Presentar declaraciones y pagos mensuales y Declaración Anual.
- Presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.
- Presentar Declaraciones informativas anuales.
- Declaraciones por medios electrónicos.
- Entre otras

Se establece que los coordinados cumplirán sus obligaciones conforme al régimen de las actividades empresariales de las personas físicas, aplicando el esquema de flujo de efectivo. (Domínguez, 2014).

Se prevén como obligaciones principales, entre otras:

- Calcular y enterar, por cuenta de sus integrantes, los pagos provisionales y el impuesto anual, aplicando la tarifa, tratándose de personas físicas o la tasa de 30% en el caso de personas morales.
- Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas.
- 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.

Los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

El coordinado se considera como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de dicho coordinado, los integrantes responsables solidarios.

2.4.2 Determinación de pagos provisionales de impuesto sobre la renta.

Personas morales (independientes).

A partir de 2014, las personas morales calcularán el coeficiente de utilidad, y el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

De acuerdo al artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los pagos provisionales mensuales se tienen que presentar a más tardar el día 17 de cada mes inmediato posterior a aquel que corresponda el pago, conforme las siguientes bases:

- Determinar el coeficiente de utilidad fiscal.
- Determinar la Utilidad Fiscal estimada para el pago provisional.
- Determinar el monto del impuesto a enterar en el pago provisional

Coeficiente de utilidad. De acuerdo al artículo 14 fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este se calcula de acuerdo al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado la declaración, se dividirá la utilidad fiscal del ejercicio, entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

$$c. u. = \frac{\text{utilidad fiscal}}{\text{ingresos nominales}}$$

En caso de no tener coeficiente de utilidad en el último ejercicio, se aplicara el correspondiente al último ejercicio, sin que exceda de 5 años aquel por el cual se deba efectuar el pago provisional.

Utilidad fiscal estimada.

La utilidad fiscal estimada se determina multiplicando el coeficiente de utilidad, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago. Establecido en el artículo 14 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Impuesto a enterar.

A la utilidad fiscal obtenida se le restan pérdidas fiscales pendientes de amortizar, a este resultado se multiplica por la tasa del artículo 9 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a este resultado se le restan en su caso los pagos provisionales realizados de ejercicios anteriores, se aplican los estímulos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 en su artículo 16 fracción IV y V.

Tabla 11. Calculo pago provisional de acuerdo al artículo 14 de la LISR 2014.

Ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.
(X) Coeficiente de Utilidad
(=) Utilidad fiscal para el pago provisional
(-) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar actualizada de ejercicios anteriores
(=) Utilidad fiscal base para el pago provisional
(x) Tasa artículo 9 LISR
(=) Impuesto del periodo
(-) Pagos provisionales anteriores del ejercicio
(-) Aplicación estímulo de diésel o biodiésel
(-) Aplicación estímulo de casetas
(=) Impuesto por enterar en el pago provisional

Fuente: propia

Sin embargo pueden aplicar la regla I.3.8.4, y presentar el aviso para tributar en base de flujo de efectivo.

Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones del artículo 73 y con los artículos 72, 76, 102 y 105 de la presente Ley. (Domínguez, 2014).

Los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta forman parte del Capítulo VII del Título II, del Régimen De los coordinados, el artículo 76, se refiere a las obligaciones fiscales para las personas morales del Título II, el artículo 102 y 105 forman parte de la Sección I del Capítulo II del Título IV, y el artículo 102 se refiere a los ingresos que se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos. El artículo 105 se refiere a las deducciones autorizadas, que además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales deberán cumplir con los requisitos en forma específica a que hayan sido efectivamente erogadas.

Como se podrá apreciar las personas morales que no realizan actividades por cuenta de sus integrantes, sino sus propias actividades, tienen una mezcla de obligaciones fiscales del Título II y de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que tendrán que tener especial atención para no incurrir en irregularidades.

Tratándose del cálculo del pago provisional se efectuará, tomando en cuenta que el artículo 72 fracción I establece que los pagos provisionales se calcularán y enterarán en los términos del artículo 106.

Ejemplo de pago provisional de una persona moral por sus propias actividades.

Datos:

Transportes Domínguez, S.A. de C.V. con R.F.C. TDM-900813-GY0 tuvo los siguientes movimientos de enero a junio 2014:

Tabla 12. Registro de ingresos efectivamente cobrados

Mes	Venta de servicios de carga	Anticipos por servicios de carga	Venta de servicio carga federal	Total
Enero	508,000.00	40,000.00	400,000.00	948,000.00
Febrero	510,500.00	22,500.00	300,000.00	833,000.00
Marzo	420,400.00	1,850.00	820,000.00	1,242,250.00
Abril	528,200.00	11,250.00	920,000.00	1,459,450.00
Mayo	815,000.00	21,250.00	1,350,000.00	2,186,250.00
Junio	215,000.00	1,600.00	1,280,000.00	1,496,600.00
Totales	2,997,100.00	98,450.00	5,070,000.00	8,165,550.00

Fuente: Domínguez

Nota: Los ingresos son tasa 16% para efectos del IVA.

Tabla 13. Otros datos

Pagos provisionales de ISR de enero a mayo efectivamente pagados:	485,000.000
Zona económica :	“A”
Salario mínimo ejercicio 2014:	67.29
Retención de IVA	326,622.00

Fuente: Domínguez

Tabla 14 Registro de deducciones sin IVA que cumplen con requisitos fiscales para efectos de deducción en el ISR:

Mes	Sueldos	IMSS SAR INFONAVIT	Impuestos locales	Previsión social	Seguros de vida	Tripulación talachas y comidas (Facilidades admón.)	Total pagado
Enero	251,000.00	90,360.00	6,275.00	25,100.00	70,500.00	93,660.00	536,895.00
Febrero	252,500.00	90,900.00	6,312.50	25,250.00	71,500.00	73,675.00	520,137.50
Marzo	254,600.00	91,656.00	6,365.00	25,460.00	70,500.00	93,675.00	542,256.00
Abril	251,000.00	90,360.00	6,275.00	25,100.00	72,500.00	33,668.00	478,903.00
Mayo	350,000.00	126,000.00	8,750.00	35,000.00	70,500.00	63,670.00	653,920.00
Junio	251,150.00	90,414.00	6,278.75	25,115.00	70,500.00	53,668.00	497,125.75

Fuente: Domínguez.

Tabla 15. Registro de deducciones con IVA que cumplen con requisitos fiscales para efectos de deducción en el ISR

Mes	Luz	Teléfono	Mantenimiento camiones	Gasolinas y diésel	Subtotal	IVA	Total pagado
Enero	16,500.00	18,500.00	250,000.00	130,600.00	415,600.00	66,496.00	482,096.00
Feb.	16,500.00	19,300.00	220,000.00	160,600.00	416,400.00	66,624.00	483,024.00
Marzo	17,800.00	23,500.00	380,000.00	150,500.00	571,800.00	91,488.00	663,288.00
Abril	16,600.00	22,100.00	190,000.00	158,500.00	387,200.00	61,952.00	449,152.00
Mayo	17,620.00	18,100.00	213,000.00	166,800.00	415,520.00	66,483.20	482,003.20
Junio	18,150.00	21,800.00	320,500.00	170,500.00	530,950.00	84,952.00	615,902.00
Total	103,170.0	123,300.00	1,573,500.00	937,500.00	2,737,470.00	437,995.20	3,175,465.20

Fuente: Domínguez.

Registró de inversiones

En el mes de enero de 2014 la empresa compró un tráiler marca volvo con un costo de \$1,950,000.00 más IVA, el cual se empezó a depreciar al 25% a partir del mes de febrero.

$$INPC \text{ proyectados} = \frac{\text{enero 2014}}{\text{junio 2014}} = \frac{112.869}{114.2048}$$

Pago provisional del mes de junio por la actividad de transporte.

Tabla 16. Determinación de la depreciación fiscal del tráiler Volvo

MOI(A)	% Depreciación (B)	Depreciación anual (A X B) = C	Depreciación mensual (C/12) = (D)	Depreciación meses de utilización (D X 5)
1,950,000.00	25%	487,500.00	40,625.00	203,125.00

Fuente: Domínguez

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC junio 2014}}{\text{INPC enero 2014}}$$

$$\text{Factor de actualización} = \frac{114.20148}{112.869}$$

$$\text{Factor de actualización} = 1.0118$$

Tabla 17. Depreciación contable

Depreciación contable	Factor de actualización	Depreciación fiscal
203,125.00	1.0118	205,521.88

Fuente: Domínguez.

Tabla 18. Determinación del Pago Provisional mes de junio.

Ingresos acumulables de enero a junio 2014			8'165,550.00
Menos:			
Deducciones autorizadas:			
Deducciones sin IVA	3'229,237.25		
Deducciones con IVA	2'737,470.00		
Depreciación fiscal	205,521.88		
Total de deducciones			6'172,229.13
(-) PTU pagada en el ejercicio			-
(=) Utilidad fiscal antes de pérdidas fiscales			1'993,320.88
(-) Pérdidas Fiscales			-
(=) Utilidad base para pago provisional			1'993,320.88
(X) Tasa ISR artículo 9			30.0%
(=) Pago provisional de ISR			597,996.26
(-) Pagos provisionales de enero a mayo (1)			485,000.00
(=) Pago provisional de ISR a enterar			112,996.26
(1) Se podrá acreditar el IEPS por adquisición de diésel y peaje de carreteras en términos del artículo 16 apartado A fracciones IV y V de la LIF 2014			

Fuente: Domínguez.

Tabla 19. Determinación pago provisional por deducciones con facilidades administrativas

Deducciones con facilidades administrativas	412,016.00
(X)Tasa	16%
(=)Pago provisional por deducciones con facilidades administrativas	65,922.56
(-) Pagos provisionales de enero a mayo	57,335.68
(=)Pago provisional por deducciones con facilidades administrativas	8,586.88

Fuente: Domínguez

Personas morales (coordinados)

Se crea un capítulo especial para incluir el régimen de los coordinados en el que tributan 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 actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias

a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2014)

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 72, fracción I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del año 2014, las personas morales coordinados calcularan por cada uno de sus integrantes los pagos provisionales en términos del artículo 106 de esta ley, al resultado se le aplicara la tarifa establecida en dicho artículo si se trata de personas físicas o la tasa establecida en el artículo 9 de dicha ley.

De conformidad con este párrafo, los Coordinados declararán el impuesto que a estos corresponde y el de sus integrantes que hayan decidido pagar el impuesto anual por conducto de ellos, en forma conjunta en una sola declaración.

Lo anterior no significa que llevan a cabo una suma de ingresos y deducciones de sus integrantes y “netean” los resultados (como una especie de consolidación), sino que deben determinar individualmente el impuesto que corresponde a cada integrante y manifestar en forma conjunta tal impuesto en dicha declaración.

Se aclara que de acuerdo a lo establecido en el artículo ya mencionado que las personas morales que realicen el pago provisional por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, en lugar de aplicar la fracción I, pueden optar por que cada coordinado del que sean integrantes efectúe por su cuenta el pago del impuesto respecto de los ingresos del coordinado del que se trate.

De acuerdo a lo anterior el cálculo de pagos provisionales se presenta en la siguiente tabla.

Tabla 20. Cálculo de pagos provisionales coordinado.

Ingresos acumulables del coordinado o del integrante efectivamente cobrado.
(-) Deducciones autorizadas del coordinado o del integrante efectivamente erogadas
(-) Deducciones de acuerdo a las facilidades de comprobación
(=) Base
(-) PTU generada en el ejercicio de 2014, pagada en el ejercicio de 2015
(-) Pérdidas fiscales actualizadas del coordinado o de su integrante de ejercicios anteriores pendientes de amortizar.
(=) Base para pago provisional
(X) Tarifa mensual del artículo 96 para PF o la tasa del artículo 9 para PM establecida en la LISR.
(-) Pagos provisionales efectuados con anterioridad
(=) ISR a cargo o a favor.

Fuente: propia.

El artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del año 2014, dispone que se considera coordinados, a las personas morales que administren 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 actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos relacionados directamente con dichas actividades. (Domínguez, 2014).

De acuerdo a este artículo establece que los coordinados cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la misma, relacionado a este artículo nos establece que los coordinados cumplirán la obligaciones como las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, es decir que para determinar ingresos acumulables y deducciones autorizadas debe adaptarse al llamado flujo de efectivo, que para el cumplimiento de obligaciones formales , como llevar contabilidad , emitir y recabar comprobantes, emitir y recabar constancias, presentar declaraciones informativas, etc. Debe observarse lo establecido en dicha sección que comprende los artículos 100 a 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El cumplimiento de dichas obligaciones es a cargo del coordinado por cuenta de sus integrantes, independientemente de que estas sean personas físicas o morales, aunque para fines de la determinación del impuesto para personas físicas es aplicable la tarifa del artículo 96 o la del artículo 152, según se trate de pagos provisionales o calculo anual, respectivamente y para integrantes de personas morales aplica la tasa del artículo 9 de la ley citada.

Para los efectos de esta Ley, el coordinado se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través del coordinado, los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

Para los efectos del artículo 72 de esta Ley, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros se presten a personas con las cuales los contribuyentes se encuentren interrelacionados en la administración, control y participación de capital, siempre que el servicio final de autotransporte de carga o de pasajeros sea proporcionado a terceros con los cuales no se encuentran interrelacionados en la administración, control o participación de capital, y dicho servicio no se preste conjuntamente con la enajenación de bienes. No se consideran partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realice entre coordinados o integrantes del mismo.

Los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

El Artículo 72, fracción I establece:

Calcularán y enterarán por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

El artículo 106 dispone que se efectúen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Tabla 21. Pago provisional.

Totalidad de los ingresos a que se refiere esta sección obtenidos en el período desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
(-) Las deducciones autorizadas de esta sección correspondientes al mismo período.
(-)Deducciones según facilidades de comprobación
(-) La PTU pagada en el ejercicio
(-) Las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubiera disminuido
(=) Base del pago provisional
(X) Tomando como base la tarifa mensual del artículo 96 y haciendo las operaciones para el mes al que corresponda, para personas físicas o la tasa del artículo 9 para personas morales
(-) Se acreditarán los pagos provisionales efectuados con anterioridad
(=)Impuesto a cargo

Fuente: Domínguez

Dicho pago se considerará como definitivo. Una vez ejercida la opción, ésta no podrá variarse durante el período de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción. Esta opción también la podrán aplicar las personas físicas o morales que sean integrantes de un solo coordinado.

Tabla 22. Cálculo de pagos provisionales coordinados.

Ingresos acumulables del coordinado o ingresos acumulables del integrante persona moral (según corresponda), efectivamente cobrados desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago
(-) Deducciones autorizadas del coordinado o deducciones autorizadas del integrante de la persona moral (según corresponda), efectivamente erogadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago.
(-) PTU del ejercicio
(-) Perdidas fiscales actualizadas de la persona moral o sus integrantes pendientes de amortizar.
(=) Base para pago provisional
(X) Tasa de 30%
(=) Impuesto del periodo
(-) Pagos provisionales por cuenta propia o de su integrante, efectuados con anterioridad.
(-) Retenciones bancarias por cuenta propia o de su integrante
(=) Pago provisional del periodo a enterar

Fuente: Pérez

2.4.3 Determinación del resultado fiscal

El artículo 72, fracción II establece: para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción se le aplicara la tasa establecida en el artículo 9 de la misma.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por el coordinado.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Tabla 23. Impuesto del ejercicio de acuerdo al artículo 109 LISR.

Ingresos acumulables totales del ejercicio
(-) Deducciones autorizadas del ejercicio
(=) Utilidad fiscal
(-) PTU pagada en el periodo
(-) Pérdidas fiscales ejercicios anteriores no disminuidas
(=) Utilidad gravable
(X) Tasa del artículo 9 Ley del Impuesto Sobre la Renta.
(=) ISR del ejercicio y/o por cada uno de sus integrantes.
(-) Pagos provisionales efectuados durante el ejercicio
(=) Pago provisional del ejercicio cada integrante.

Fuente: propia.

2.4.4 Estímulos Fiscales

El pasado 20 de noviembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Ingresos de la Federación mediante la cual el Congreso de la Nación otorga diversos estímulos fiscales para el ejercicio 2014; dichos estímulos están contenidos en el Artículo 16, en las fracciones IV y V del apartado A, estímulos fiscales para las personas físicas y/o morales dedicadas al transporte público y privado, de carga o pasajeros de los cuales se reproducen a continuación:

Estímulo por la adquisición de diésel:

Fracción IV. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga....

Los contribuyentes que adquieran diésel en las estaciones de servicio de autoconsumo que sean abastecidas por petróleos mexicanos o por sus empresas productivas subsidiarias, sea para uso automotriz en sus vehículos y se dediquen exclusivamente al transporte público, privado de personas, de carga, o al turístico, a excepción de los contribuyentes presten preponderadamente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero que se considere parte relacionada, de acuerdo la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El pago por la adquisición de diésel deberá efectuarse con: monedero electrónico autorizado por el Servicio de Administración Tributaria; tarjeta de crédito, débito o de servicios, expedida a favor del contribuyente que pretenda hacer el acreditamiento; con cheque nominativo expedido por el

adquirente para abono en cuenta del enajenante, o bien, transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

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

Deberán presentar el aviso cuando apliquen por primera vez dicho estímulo en la declaración de pago provisional, definitiva o en la declaración anual, según se trate, dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique el estímulo, a través del buzón tributario de conformidad con las fichas de trámite 3/LIF “Aviso que presentan los contribuyentes manifestando la aplicación de un estímulo fiscal que se otorga a los que adquieran diésel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga” del Anexo 1-A.

Dicho estímulo consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS causado por la enajenación de este combustible. El monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota de IEPS (Para el mes de enero de 2016 la cuota de IEPS para el diésel será de \$5.060, que es la suma de la cuota fija \$4.58 del artículo 2, fracción I, inciso D, numeral 1, subinciso C de la Ley de IEPS más la cuota complementaria de \$0.48 conforme al “Acuerdo por el que se da a conocer la banda de precios máximos de las gasolinas y el diésel para 2016 y otras medidas que se indican” publicado el 24 de diciembre de 2015 en el Diario Oficial de la Federación) por los litros adquiridos. Cabe destacar que Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá mensualmente los precios máximos del diésel y la cuota complementaria aplicables a cada mes y la publicará en el DOF., contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo. (CANACAR, 2014)

Tabla 24. Calculo estímulo artículo 16 fracción IV, LIF.

Litros adquiridos	Cuota de IEPS artículo 2 fracción I, inciso D, numeral 1, subinciso C de la LIEPS	Acuerdo por el que se da a conocer la banda de precios máximos de las gasolinas y el diésel para 2016 y otras medidas que se indican	Cuota de IEPS aplicable para acreditamiento	Importe de acreditamiento
1,592.70	4.58	0.304	4.884	7,778.75

Fuente: propia.

Estimulo por el uso de cuotas de peaje en carreteras:

Fracción V. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota

Los contribuyentes que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota y sea para uso automotriz en vehículos y se dediquen exclusivamente al transporte público, privado, de personas, de carga, o al turístico. Para efectos del estímulo, quedan comprendidos dentro de los términos de carreteras o caminos, los que en su totalidad o parcialmente hubieran sido construidos por la Federación, las entidades federativas o los municipios, ya sea con fondos federales o locales, así como los que hubieran sido construidos por concesionarios.

Dicho estímulo consiste en permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% del gasto total erogado por este concepto. Los contribuyentes considerarán como ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta el estímulo a que hace referencia esta fracción en el momento en que efectivamente lo acrediten.

Ejemplificando lo anterior:

Conforme a la regla 1.9.5, fracción IV, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2014, para determinar el monto del acreditamiento se aplicará al importe pagado por concepto de uso de infraestructura carretera de cuota, sin incluir el impuesto al valor agregado, el factor de 0.5 para toda la Red Nacional de Autopista de Cuota.

Tabla 25. Calculo estimulo artículo 16, fracción V, LIF.

Concepto	importe
Gastos por peajes pagadas	\$ 10,587.00
(x) Tasa aplicable sobre el gasto	0.5
(=) Importe de acreditamiento	\$ 5,000.00

Fuente: propia.

Requisitos para la aplicación de los estímulos:

- Presentar durante el mes de marzo del siguiente año, mediante buzón tributario, aviso en el que se señale que es sujeto del estímulo fiscal establecido en el precepto citado. En el aviso se deberá incluir el inventario de los vehículos que se hayan utilizado durante el año inmediato anterior, en la Red Nacional de Autopistas de Cuota, desglosado de la siguiente manera:

1. Denominación del equipo, incluyendo el nombre técnico y comercial, así como la capacidad de carga o de pasajeros, según sea el caso.
2. Modelo de la unidad.
3. Número de control de inventario o, en su defecto, el número de serie y los datos de la placa vehicular.
4. Fecha de incorporación o de baja del inventario, para el caso de las modificaciones realizadas durante el año que se informa. (CANACAR, 2014)

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

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

2.4.5 Facilidades administrativas.

En la resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013, se establecen las facilidades de comprobación así como los requisitos los sectores de autotransporte ubicados en los siguientes títulos, en el Título 2 para Sector de Autotransporte de carga federal, en el Título 3 para Sector de Autotransporte Foráneo de Pasaje y Turismo, en el Título 4 para el Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

Estas facilidades administrativas son entre otras, las siguientes:

- Facilidad en comprobación de erogaciones.
- Retención del 7.5 por concepto de impuesto sobre la renta sobre salarios, aplicable solamente a los autotransportistas de carga federal y
- Deducción del 8% del total de sus ingresos.

Facilidad en comprobación de erogaciones.

En el Título 3. Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo, de dicha resolución en la regla 3.1 estable que se podrán considerar deducibles las erogaciones realizadas en el ejercicio fiscal , que correspondan al vehículo o vehículos que administren siempre que cumplan con los requisitos que establecen las disposiciones fiscales para ello:

- I. Personas físicas y morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo que hayan optado por pagar el impuesto individualmente.
- II. Personas físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo
- III. que hayan optado por pagar el impuesto por conducto de los coordinados de las que son integrantes.
- IV. Personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo que cumplan sus obligaciones fiscales a través de coordinados.

Lo anterior es aplicable incluso cuando el comprobante fiscal de los mismos se encuentre a nombre del coordinado, de acuerdo a la opción elegida por el contribuyente para dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Retención del 7.5 por concepto de impuesto sobre salarios.

En dicha resolución antes mencionada en la regla 2.1 y 3.2 se les da la facilidad de que las personas físicas y morales dedicados exclusivamente al autotransporte de carga federal y Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo pasajeros para efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del impuesto sobre la renta por los pagos efectuados a sus trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios podrán enterar el 7.5% por concepto de retenciones del impuesto, siempre y cuando estén dentro del convenio que se celebró con el Instituto Mexicano del Seguro Social dichas reglas se reproducen a continuación.

Título 2. Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal

Retención del ISR a operadores, macheteros y maniobristas

2.1. Los contribuyentes, personas físicas y morales, así como los coordinados, dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 7.5% por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos realizados a

operadores, macheteros y maniobristas, de acuerdo al convenio vigente que tengan celebrado con el IMSS, para el cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores, en cuyo caso, sólo deberán elaborar una relación individualizada de dicho personal que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, en los términos en que se elabora para los efectos de las aportaciones que realicen al IMSS.

Título 3. Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo

Retención del ISR a operadores, cobradores, mecánicos y maestros

3.2. Los contribuyentes personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo para los efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 7.5% por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos realizados a operadores, cobradores, mecánicos y maestros, de acuerdo al convenio vigente que tengan celebrado con el IMSS, para el cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores, en cuyo caso, sólo deberán elaborar una relación individualizada de dicho personal que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, en los términos en que se elabora para los efectos de las aportaciones que realicen al IMSS.

En el caso de otros trabajadores distintos de los señalados en esta regla, es factible de, por todos aquellos que están sujetos a una relación laboral normal se estará a lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 26. Calculo regla 3.2.

Puesto	Nombre	Prestación (Mensual)	7.5% de regla 2.1 retención ISR
Operador	Juan Pérez	20,000.00	1,500.00
cobrador	Luis Hernández	10,000.00	750.00
Mecánico	Mario Contreras	16,000.00	1,200.00
	Totales	46,000.00	3,450.00

Fuente: propia.

Las personas físicas y morales que obtén por lo los antes mencionado, quedan relevados de presentar declaración de sueldos y salarios, por lo cual se presenta la relación que se muestra en el párrafo anterior, esto de conformidad con la fracción X del artículo noveno del decreto.

Deducción del 8% del total de sus ingresos.

Las personas físicas y molares dedicados exclusivamente al autotransporte de carga federal, y autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo conforme a las facilidades publicadas el día 30 de diciembre del 2013, en el Diario Oficial de la Federación, pueden aplicar un 8% de deducción opcional sobre sus ingresos sin documentación que reúna requisitos fiscales, y deberán pagar el impuesto sobre la renta a tasa 16%, los cuales pueden ser aplicados en los pagos provisionales y en el impuesto anual, dichas reglas se reproducen a continuación.

Título 2. Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal

Facilidades de comprobación

2.2. Para los efectos de la Ley del ISR, los contribuyentes a que se refiere la regla 2.1. de esta Resolución, podrán deducir hasta el equivalente a un 8% de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales.

Título 3. Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo

Facilidades de comprobación

3.3. Para los efectos de la Ley del ISR, los contribuyentes a que se refiere la regla 3.2. de esta Resolución, podrán deducir hasta el equivalente a un 8% de los ingresos propios de su actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales.

Para aplicar estas facilidades establecidas en las reglas 2.2. y 3.3., tienen que cumplir dichos condicionantes

- I.El gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate.
- II.La erogación por la cual aplicó dicha facilidad se encuentre registrada en su contabilidad.
- III.Efectúe el pago por concepto del ISR anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa del 16%. El impuesto anual pagado se considerará como definitivo y no será acreditable ni deducible. En el caso de los coordinados o personas morales que tributen por cuenta de sus integrantes, efectuarán por cuenta de los mismos el entero de dicho impuesto.
- IV.Los contribuyentes que opten por esta deducción deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual a que se refiere la fracción anterior, los que se determinarán considerando la deducción realizada en el periodo de pago acumulado del ejercicio fiscal de que se trate aplicando la tasa del 16% , pudiendo acreditar los pagos provisionales del mismo ejercicio fiscal realizados con anterioridad por el mismo concepto. Estos pagos

provisionales se enterarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél por el que se efectúe la deducción.

En estas reglas se establece que los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final, para su uso automotriz que se dediquen exclusivamente al transporte público de carga federal y de personas a través de carreteras o caminos así como los que se dediquen exclusivamente al autotransporte de terrestre de carga federal y autotransporte terrestre de pasaje que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota podrán acreditar los estímulos a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracciones IV y V de la Ley de Ingresos de la Federación, contra los pagos provisionales o el impuesto anual, cubiertos por esta deducción del 8%.

El monto de la deducción que se determine conforme a las presentes reglas, en el ejercicio de que se trate, se deberá disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente resolución y hasta por el monto de dichos ingresos.

Cuando las deducciones autorizadas conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente resolución, sean mayores a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción a que se refiere la presente regla.

Tabla 27. Cálculo regla 3.3.

Cálculo del pago provisional de enero 2014
Ingresos acumulables
(-)Deducciones autorizadas
(-)Deducciones con facilidades sobre ingresos (8%)
(=)Base del pago provisional
(X)Tasa ISR 16%
(=) Impuesto a cargo por la deducción opcional

Fuente: propia.

En los términos del artículo noveno fracción XLI del Decreto que promulga esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, se establece que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, otorgue facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, foráneo de pasaje y turismo hasta por un monto de 4% de sus ingresos propios. Respecto de dicha

facilidad de comprobación se podrá establecer que sobre las cantidades erogadas se efectúe una retención del impuesto sobre la renta, sin que esta no exceda del 17%. (Domínguez, 2014).

Facilidades de Comprobación de Deducciones para el Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte de pasajeros Urbanos y Suburbanos.

En el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 2013, denominado “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, en el artículo 1.11 se otorga una deducción sin documentación que reúna requisitos fiscales, para las personas físicas y morales, así como los coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte de carga de materiales o autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano.

El monto de la deducción sin documentación que reúna requisitos fiscales, será del 8% de los ingresos propios de su actividad, siempre que:

- I. El gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio de que se trate.
- II. La erogación por la cual se aplicó dicha facilidad se encuentre registrada en su contabilidad.
- III. Efectúen el pago del ISR anual por el monto que haya sido deducido a la tasa del 16%. El ISR anual pagado se considerará definitivo y no será acreditable ni deducible. Los coordinados efectuarán por cuenta de los mismos el entero de dicho impuesto.
- IV. Deberán efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual considerando la deducción realizada en el período de pago acumulado del ejercicio fiscal, a la tasa del 16% pudiendo acreditar los pagos provisionales realizados con anterioridad. Estos pagos se enterarán a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectúe deducción.

Esta deducción, se disminuirá del monto que se obtenga de restar al total de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas, por las que no se aplique las facilidades.

Si las deducciones autorizadas sean mayores que los ingresos acumulables no se disminuirán las deducciones con facilidades.

No será aplicable esta facilidad cuando se presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ejemplo Datos.

Juan Pérez presta servicios de autotransporte de carga de materiales.

Obtiene ingresos por este servicio en enero por \$ 50,000.00 y deducciones autorizadas por \$ 30,000.00

Tabla 28. Calculo pago provisional y aplicación de la facilidad de deducción sin comprobación.

Ingresos acumulables		50,000.00
(-) Deducciones autorizadas		30,000.00
(-) Deducciones con facilidades sobre ingresos (8%)		4,000.00
(-) PTU pagada		-
(-) Pérdidas fiscales		-
(=) Base del pago provisional		16,000.00
(X) Tarifa artículo 96 LISR		2,308.48
(-) Pagos provisionales efectuados con anterioridad		-
(=) ISR a cargo (A)		2,308.48
Pago provisional por facilidad de deducción sin comprobación		
Monto de la deducción sin comprobación		4,000.00
(X) Tasa ISR		16%
(=) Impuesto a cargo		640.00
(-) Pagos provisionales anteriores		-
(=) Impuesto a pagar (B)		640.00
Total a pagar (A + B)		2,948.48

Fuente: Domínguez

2.5 Características del régimen fiscal de las personas físicas dedicadas al autotransporte de carga o pasajeros de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014.

Cámara nacional de autotransporte de carga. Las diferentes modalidades de tributar de los autotransportistas todo a razón de negocio, que deberán ser las siguientes:

- ✓ Personas Físicas (Individualmente).
- ✓ Personas Físicas (Integrantes de Personas Morales).

Las personas físicas que son integrantes de personas morales o de coordinados que realicen el pago del impuesto sobre la renta de manera individual podrán deducir los gastos realizados por en el ejercicio fiscal del vehículo o vehículos que administren incluso si estos están amparados por comprobantes fiscales a nombre del coordinado o persona moral siempre que se cumplan con los requisitos fiscales.

Las personas físicas tendrán que cumplir con sus obligaciones fiscales de acuerdo a lo establecido en los artículo 100 al 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir en el régimen de las personas físicas con actividad empresarial y profesional.

- I. En términos del artículo 100 se consideran ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.
- II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título. Esta actividad es lo que se denomina, en la práctica, como actividad por honorarios.

Para estos efectos, se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional, esto es, no estarán sujetos a división como sería tratándose de una sociedad conyugal.

2.5.1 Obligaciones fiscales

De acuerdo a lo establecido en el artículo 72 cuarto párrafo: los coordinados cumplirán con las obligaciones establecidas en esta ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV, de la misma.

En relación con lo anterior las personas físicas tendrán las siguientes obligaciones fiscales, de acuerdo a lo que establece el artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.
- Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos percibidos.
- Conservación de contabilidad y comprobantes de conformidad con el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.
- Formular un estado de posición financiera y levantar un inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.
- Presentar declaraciones de impuestos mensuales y anual, e informativas
- Efectuar retenciones. Se deberá efectuar la retención del impuesto sobre la renta cuando se paguen sueldos o salarios a trabajadores, y en su caso, entregarles en efectivo las cantidades que resulten a su favor por concepto de crédito al salario.
- Expedir constancias. Si tienes trabajadores deberás entregarles constancia de las percepciones que les pagues y las retenciones que les efectúes, a más tardar en el mes de febrero de cada año.
- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la opción de deducción inmediata.
- Calcular en la declaración anual del impuesto sobre la renta, la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa

2.5.2 Pagos provisionales

Personas Físicas (Individualmente).

Las personas físicas que optan por tributar de manera individual lo harán como corresponde al régimen de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, es decir estará sujeta a los artículos 100 al 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, anudado a esto estos contribuyentes no gozaran de las facilidades administrativas y de los estímulos fiscales aplicables a los que tributan en el régimen de los coordinados.

En los términos que establece el artículo 106 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para fines prácticos, el procedimiento para calcular los pagos provisionales.

- Determinar los ingresos acumulables efectivamente percibidos.
- Determinar las deducciones autorizadas efectivamente erogadas.
- Determinar PTU deducible.
- Determinar las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.
- Determinar el monto del pago provisional.

Los ingresos acumulables, son los que se obtienen de la realización de las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales efectivamente percibidos, estos se consideran efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o en servicios.

Las deducciones autorizadas son aquellas que son estrictamente indispensables para la realización de las actividades, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 105 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tabla 29. Determinación del pago provisional del mes.

Ingresos totales efectivamente cobrados, desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago.
(-) PTU
(-) Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar
(=) Base para el pago provisional
(x) Tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
(=) Impuesto a cargo

Fuente: propia.

Personas Físicas (Integrantes de Personas Morales).

El artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su fracción I establece que los pagos provisionales se calcularan y enteraran en términos de artículo 106 de esta ley, y que al resultado obtenido conforme esta fracción se le aplicara la tarifa del citado artículo.

El artículo 106 establece que los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, se efectuaran a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

Dicho pago se determinara restando de la totalidad de ingresos, las deducciones autorizadas a que se refiere esta sección, y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, pagada en el ejercicio en términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en su caso las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Anudado a lo anterior los contribuyentes personas físicas que lleven a cabo la actividad de autotransporte de carga o de pasajeros acumularan además de sus ingresos provenientes de dicha actividad, los ingresos en términos del artículo 101 de la citada ley.

Dichos ingresos se consideran acumulables en el momento que sean percibidos de acuerdo al artículo 102 de la citada ley. Se consideran efectivamente percibidos cuando se reciben en:

- Efectivo
- Cheques
- Bienes o servicios
- Anticipo a depósitos
- Títulos de crédito

Las deducciones autorizadas a que se refiere la sección I, capítulo II, título IV, establecidas en el artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son las siguientes:

- I. Las adquisiciones de mercancías para prestar servicios
- II. Los gastos
- III. Las inversiones
- IV. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades a que se refiere esta sección y se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.
- V. Las cuotas a cargo de los patrones pagados al Instituto Mexicano de Seguro Social.
- VI. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos de las actividades empresariales.

Cuyos requisitos los determina el artículo 105 de la citada ley.

En relación a lo anterior mencionado se presenta un ejemplo del cálculo de los pagos provisionales.

Tabla 30. Cálculo de los pagos provisionales personas físicas integrantes de personas morales.

Ingresos acumulables del ejercicio
(-) Deducciones autorizadas
(=) Base gravable
(-) Límite inferior
(=) Excedente
(x) % de excedente
(=) Impuesto marginal
(+) Cuota fija
(=) ISR determinado
(-) Pagos provisionales
(=) ISR a cargo o a favor

Fuente: propia.

El artículo 73 en su tercer párrafo establece que las personas físicas integrantes de personas morales pueden optar por pagar el impuesto de forma individual, siempre y cuando administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate. Si optan por esta opción tienen que presentar un aviso a la autoridad fiscal y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva.

Estos contribuyentes podrán optar porque cada coordinado de los que sean integrantes efectúe por su cuenta el pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos que obtengan del coordinado de que se trate, aplicando a la utilidad gravable, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior establecida en el artículo 106. (Domínguez, 2014)

En estos casos deberán dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral respectiva, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional de que se trate. Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta individualmente podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando los comprobantes fiscales de los mismos se encuentren a nombre del coordinado, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifiquen el vehículo al que corresponda. Las personas morales no considerarán los ingresos que correspondan a sus integrantes que hubieran pagado en forma individual ni las deducciones que a ellos correspondan, debiendo entregar a las personas físicas y morales que paguen el impuesto individualmente la liquidación de los ingresos y gastos. Las personas morales deberán conservar copia de la liquidación y de los comprobantes de los gastos realizados en el

ejercicio, relativos al vehículo administrado por dichas personas físicas, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo de pago provisional de una persona física integrante de una persona moral “coordinado” que cumple con sus obligaciones fiscales en forma individual con servicio de autotransporte de carga federal.

El Sr. Antonio Padilla integrante del coordinado “Transporte Ideal, S.A. de C.V.” decide cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual de acuerdo a los siguientes datos:

Tabla 31. Datos.

Ingresos efectivamente cobrados enero 2014	180,000.00
Deducciones efectivamente pagadas	101,000.00
Deducciones con facilidades administrativas	7,000.00
Deducciones que corresponden al vehículo que administra el Sr. Antonio pero están a nombre del coordinado	14,400.00

Fuente: Domínguez.

Tabla 32. Solución

Ingresos acumulables de enero 2014		180,000.00
(-)Deducciones autorizadas		115,400.00
(-)Deducciones con facilidades administrativas		7,000.00
(-)PTU pagada en el ejercicio		0
(=)utilidad fiscal antes de pérdidas fiscales		57,600.00
(-)Pérdidas fiscales		0.00
(=)Utilidad base para pago provisional		57,600.00
(-)Deducciones personales		0
(=)Base gravable		57,600.00
(-)Límite inferior		41,666.68
(=)Excedente		15,933.32
(x) % sobre el excedente		31.00%
(=) Impuesto s/excedente		4,939.33
(+) Cuota fija		8,820.90
(=) Impuesto causado		13,760.23
(-) Pagos provisionales de meses anteriores (1)		0
(=) Pago provisional de ISR a enterar		13,760.23

Fuente: Domínguez.

(1) Se podrá acreditar el impuesto especial sobre productos y servicios por adquisición de diésel o por peaje de carreteras según Ley de Ingresos de la Federación 2014 en su artículo 16 apartado A fracciones IV y V.

Tabla 33. Determinación pago provisional por deducciones con facilidades administrativas

Deducciones con facilidades administrativas		7,000.00
(X) Tasa		16%
(=) Pago provisional por deducciones con facilidades administrativas		1,120.00

Fuente: Domínguez.

Tabla 34. Cálculo del pago provisional para las personas físicas es la siguiente.

Ingresos acumulables efectivamente cobrados desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago
(-) Deducciones autorizadas efectivamente erogadas en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago.
(-) PTU pagada en el ejercicio
(-) Perdidas fiscales actualizadas de la persona moral o sus integrantes pendientes de amortizar.
(=) Base para pago provisional
(X) Aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
(=) Impuesto del periodo
(-) Pagos provisionales por cuenta propia o de su integrante, efectuados con anterioridad.
(-) Retenciones bancarias por cuenta propia o de su integrante
(=) Pago provisional del periodo a enterar

Fuente: Pérez.

2.5.3 Determinación del resultado fiscal

Artículo 73, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para calcular y enterar el impuesto de ejercicio aplicaran lo dispuesto en el artículo 109 de esta ley. A la utilidad gravada determinada conforme a dicho precepto se le aplicara la tarifa del artículo 152 del presente ordenamiento.

El artículo 109 establece que los contribuyentes a que se refiere la sección I, capítulo II, título IV, deberán calcular el impuesto de ejercicio a su cargo en los términos del artículo 152 de la citada ley. En relación a esto el impuesto se determinara disminuyendo de la totalidad de ingresos acumulados en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, además de las pérdidas fiscales que no se hayan restado en los ejercicios anteriores.

Tabla 35. Calculo anual personas físicas

Concepto	Importe
Ingresos acumulables del ejercicio	10,000,000.00
(-) Deducciones autorizadas	6,000,000.00
(-) Deducción opcional (8% sobre los ingresos)	800,000.00
(=) Utilidad fiscal	3,200,000.00
(-) PTU pagada en el ejercicio	0
(-) Perdidas fiscales de ejercicios anteriores	0
(=) Base gravable	3,200,000.00
(-) Límite inferior	3,000,000.01
(=) Excedente	199,999.99
(X) % sobre excedente	35%
(=) Impuesto marginal	70,000.00
(+) Cuota fija	940,850.81
(=) ISR anual	1,010,850.81
(+) ISR causado por la deducción opcional (16% sobre la deducción opcional)	128,000.00
(=) ISR determinado	1,138,850.81
(-) Retenciones de pm	0
(-) Pagos provisionales	1,100,000.00
(=) ISR a pagar o a favor	38,850.81
(-) Acreditamiento del IEPS	5,000.00
(-) Acreditamiento de peaje	5,000.00
(=) ISR a pagar	28,850.81

Fuente: propia.

Tabla 36. Calculo anual.

	Ingresos acumulables en el ejercicio
Menos:	Deducciones autorizadas en el ejercicio
Menos:	PTU pagada en el ejercicio
Menos:	40 salarios mínimos generales del área geográfica
	(sólo agricultura, ganadería, silvicultura y pesca)
Igual a	Utilidad fiscal del ejercicio
Menos:	Pérdidas fiscales amortizadas en el ejercicio
Igual a	Utilidad gravable del ejercicio
Por	Tarifa del artículo 152 LISR
Igual a	Impuesto sobre la renta del ejercicio
Menos:	Pagos provisionales
Igual a	Impuesto sobre la renta a cargo o a favor

Fuente: Luna.

2.6 Conclusiones

En el presente capítulo se abordaron las temáticas de las reformas fiscales realizadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, uno de los motivos fue la simplificación en la determinación de este impuesto, así como lograr un mejor control y manejo, la eliminación de regímenes especiales que violaban el principio de equidad horizontal, entre otras, se realizó un énfasis en la eliminación del régimen simplificado ya que ahí parte la problemática de este proyecto, dicho régimen es eliminado por que se consideró que su permanencia no se justificaba al generar inequidad debido a que contribuyentes con utilidades iguales tenían cargas fiscales mayores, además de que en este régimen se contaba con facilidades administrativas y estímulos fiscales.

Abrogada la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2013, y con la entrada en vigor de la nueva Ley el 01 de enero de 2014, se crea un capítulo específico para los contribuyentes dedicados exclusivamente a la actividad de autotransporte de carga o pasajeros denominado de los coordinados ubicado en el capítulo VII, Título IV, Sección II, Régimen de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, si bien estos contribuyentes conservaron facilidades administrativas y estímulos fiscales, estas fueron sujetas a modificaciones y otras se eliminaron.

Con la creación de este nuevo capítulo en un principio las personas morales se vieron obligadas a tributar en el régimen general de personas morales. Sin embargo el día 7 de febrero de 2014, se publica la primera modificación a la resolución miscelánea para el ejercicio 2014, en ese ordenamiento la regla I.3.8.4. permite que dichas personas morales tributen en el régimen de los coordinados siempre que cumplan con el requisito de sus ingresos sean un 90% de la actividad de autotransporte de carga o pasajeros ya sea de manera individual o por medio de un coordinado, de acuerdo al artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, las personas morales pueden aplicar el artículo 76, que se refiere a las obligaciones fiscales de las personas morales, lo cual permite identificar la diferencia entre los coordinados y las personas morales que operan y tributan en lo individual, los coordinados y sus integrantes no aplican dicho artículo.

En los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 2014, se establece que las personas físicas que sean integrantes de personas morales o de coordinados podrán cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual, haciendo deducibles los gastos que haya realizado la persona moral, o bien por medio de los coordinados o personas morales de las cuales sean integrantes, pero en ningún caso se establece que una persona física sin ser integrante de alguna persona moral o coordinado pueda tributar individualmente, de acuerdo a esto las personas físicas que opten por tributar individualmente no podrán entrar al régimen de los coordinados y tendrán que tributar en el régimen de las personas físicas con actividad empresarial y profesional.

CAPÍTULO 3

CARGAS ADMINISTRATIVAS, IMPACTO FINANCIERO Y BENEFICIOS DERIVADOS DE LA LEGISLACIÓN FISCAL EN VIGOR HASTA 2013, COMPARADA CON LA APLICABLE A PARTIR DE 2014.

3. Cargas administrativas e impacto financiero de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros: legislación hasta 2013, comparada con la vigente a partir de 2014

Los contribuyentes con la actividad de autotransporte carga o pasajeros en el año 2013 se ubicaban en el régimen simplificado, dicho régimen se manejó mediante el esquema de flujo de efectivo. Dicho régimen se ubicó en el capítulo VII, título II, en los artículos 79 a 85, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, como se puede valorar en primer término estos contribuyentes se rigen en el apartado de las personas morales. Sin embargo su manera de determinar el impuesto sobre la renta fue a base flujo de efectivo, característica específica de las personas físicas, se permitía que las inversiones se dedujeran como gasto siempre que sus ingresos no excedieran de 10 millones de pesos, además de que existían facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, las cuales permitían que se realizaran deducciones de erogaciones sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales.

En septiembre de 2013, se presentó la propuesta recaudatoria por el Ejecutivo Federal que consistió en la eliminación del ya citado régimen, en justificación de que “la aplicación de los beneficios de este régimen generaban inequidad, contribuyentes que obtenían un monto de utilidad igual, al pertenecer a distintos regímenes, enfrentan cargas fiscales diferentes”, por lo que se generaba una “inequidad horizontal”.

Ante esta propuesta de eliminación del régimen simplificado, especialistas en el tema no estuvieron de acuerdo ya que les provocaría una carga fiscal considerable.

La reforma fiscal impactaría en el sector del autotransporte elevando los costos lo que conllevaría a que el sector tenga que "hacer pagos graduales del impuesto sobre la renta hasta que en 10 años lleguen a pagar el 100%". (Torres, 2013),

La Cámara Nacional del Autotransporte de Carga, advirtió que de aprobarse la reforma fiscal en los términos que propone el Ejecutivo Federal representaría la mortandad de las pequeñas empresas, principalmente del hombre camión. Por el contrario, propuso el cobro de un peso al litro del diésel.

Al incrementar un peso al diésel se recaudaría cerca de 18 mil millones de pesos. Logrando de esta manera la equidad horizontal, en el sentido de que también representaría un gasto para el sector informal, ya que estimó que para el transportista el gasto en combustible representa para algunas empresas hasta el 50% de sus ingresos.

Descartó dar una cifra de las empresas que podrían abandonar la actividad, pero afectaría principalmente a los pequeños transportistas y al hombre camión, de los cuales se tienen registrados cerca de 110 mil 383 permisionarios, aquellos que cuentan desde una hasta cinco unidades y que representan el 83% del sector. (Díaz, 2013)

De aprobarse la reforma, agregó que esta carga fiscal adicional afectará el crecimiento de sector, el cual pronosticaba este año un incremento de 5%, que se ha ajustado a un 2% por un menor ritmo de crecimiento económico.

El autotransporte no es una actividad empresarial igual a las demás. Cada uno de sus vehículos es una unidad de producción y estos realizan sus actividades en constante movimiento, por lo que no puede contar como el resto de las industrias con proveedores fijos y regulares, sino que tiene que recurrir al uso de múltiples prestadores de servicios en el lugar y momento donde se presente la necesidad.

El sector emplea de igual manera a maniobristas agrupados por grupos sindicales que no emiten comprobantes con los requisitos fiscales, pero también a talacheros, servicios de grúas, y

restaurantes, entre otros servicios que están en las mismas condiciones. El reconocimiento de estas características son las que se establecían en el Régimen Simplificado donde el autotransporte podría deducir hasta un 8% de sus gastos de operación sin tener la comprobación fiscal formal, sólo recibos de remisión.

Con la eliminación del régimen simplificado, se corre el riesgo de que el autotransporte pague un impuesto sobre la renta más alto que el resto de las empresas, al dejarse de reconocer estos gastos en los que incurre y que se convertirían en utilidad sobre la cual las empresas tendrían que pagar dicho impuesto. Calculado esto, llevaría al sector a pagar hasta un 38% del ya citado impuesto, lo cual no sería justo.

Al parecer, el poder legislativo entendió esta característica particular del autotransporte, gracias al gestión que realizó la Cámara Nacional del Autotransporte de Carga.

El 01 de enero de 2014, entro en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la cual se crea un nuevo régimen denominado “De los coordinados”, ubicado en el Capítulo VII, Título II, que comprende los artículos 72 y 73. Uno de los cambios que se apreció derivado de esta nueva ley es la separación del sector transporte del sector primario, teniendo cada uno de estos sectores un régimen específico.

En este régimen lo que existe es una relación contractual en la que los que deseen ser integrantes tendrán que entregar en administración y operación a los coordinados ciertos activos. No se establece en la norma que sea necesario que el integrante sea accionista o socio de la persona moral “coordinado”, simplemente se requiere que aquel le entregue al coordinado activo relacionado con el autotransporte para que este los administre y opere. (Noriega, 2014).

Con la reforma fiscal a partir de 2014, los resultados obtenidos no fueron lo que esperaban, las inversiones tanto públicas como privadas descendieron respecto de 2013, así como contribuyentes que optaron por el nuevo Régimen de Incorporación Fiscal y utilizar el beneficio de reducción en el pago de impuestos, entre otros.

El aumento en impuestos es dañino y no es necesario. La economía no se dinamiza, y se ve sumamente complicado que se alcance la tasa de crecimiento superior al 3% que se había pronosticado por parte del gobierno para este año, y desde luego, mucho más inalcanzable la promesa de crecer a ritmos del 5% como se prometió en campaña. El impacto de la reforma fiscal no está permitiendo despegar a la economía, ni aumentar el empleo de calidad. (Forbes, 2014)

Al no registrarse el crecimiento económico en el país, el sector del transporte de mercancías se ha visto afectado de manera sustancial. Contrario a lo que se esperaba, la reforma fiscal impacta de manera negativa al sector del transporte de mercancías en el país, pues al no registrarse el crecimiento económico proyectado, la incertidumbre pone un freno a la inversión de la propia industria, inhibiendo también su desarrollo. El transporte es una actividad que responde de inmediato o se ve afectada por la falta de crecimiento económico nacional y al no tener los números esperados, el sector lo reciente, la actividad no reporta hasta ahora una reducción, pero no hemos crecido. Que con la reforma se esperaba un crecimiento del 4 %, pero la cifra es de apenas un 2.5%, lo cual provocó una disminución en las inversiones públicas y privadas realizadas a este sector, como se puede apreciar en la tabla 5. (Theissen, 2014).

El menor dinamismo económico y la aplicación de la reforma fiscal también han impactado a los transportistas de La Laguna, ya que su actividad ha caído entre un 15 a un 20% su actividad, que es debido a que la actividad económica crece a un menor ritmo, lo cual provoca una menor demanda de servicios de fletes para todo tipo de productos, desde alimentos, insumos y productos, que los cambios fiscales aplicados en 2014 también han afectado a los empresarios, quienes aún no han aplicado las modificaciones y nuevas cargas tanto administrativas como fiscales o simplemente las desconocen, en 2013 se aplicaba en su mayoría solo las facilidades administrativas y no consideraban la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Jaime, 2014),

Indicó que 100 empresas están afiliadas a dicho organismo gremial, en donde tan sólo una de ellas de gran tamaño genera más de 400 empleos y que se están viendo afectados por un menor crecimiento. Hasta el momento esto ya se ha reflejado en una disminución de 10 % en los hombres camión y Pymes del ramo.

El hombre-camión que actualmente presta el servicio de autotransporte de pasajeros, vive de las ganancias económicas que a diario produce, por lo que para él resulta imposible destinar dinero como anticipo de dividendos o ganancias obtenidas para el pago del impuesto sobre la renta, y se requiere el apoyo del Gobierno Federal para aplicarle una tasa impositiva cero o una exención en el pago de impuestos que permita la capitalización de la empresa, a pesar del pago que por su participación pudiera darse a los socios accionistas. (Vázquez, 2016).

En relación a las cargas administrativas para una mejor apreciación se presenta el siguiente cuadro comparativo.

Tabla 37. Cuadro comparativo obligaciones fiscales 2013-2014

2013	2014
Calcular y enterar por cada uno de sus integrantes el pago provisional e impuesto del ejercicio.	Llevar un registro de ingresos, gastos e inversiones de las operaciones que realicen por cada uno de sus integrantes
Presentar declaración anual en marzo o abril.	Retención y entero por cuenta de sus integrantes.
	Expedir las constancias, así como comprobantes fiscales
	Expedir y recabar CFDI por cada una de las operaciones que realicen, por cada uno de sus integrantes
	Proporcionar a cada uno de sus integrantes las constancias de ingresos y gastos, así como el impuesto que el coordinado pago, a más tardar el 31 de enero de cada año
	Responsables solidarios

Fuente: propia.

Como se puede apreciar derivado de la reforma fiscal, aumentaron las cargas administrativas lo que también incurre en un aumento en los costos, por la capacitación u orientación que se le tuvo que dar a los transportistas, a los contadores, administrativos, quienes solo tenían que cumplir con los requisitos más simples, y con esto tuvieron que adaptarse a nuevas particularidades.

De acuerdo al artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación en referente al impuesto sobre la renta los ingresos por recaudación se establece un importe estimado correspondiente a cada sector,

por su parte el servicio de administración tributaria emite de manera mensual, trimestral, semestral y anual el informe tributario y de gestión, en el cual presenta de manera detallada los ingresos por impuesto, sector, régimen fiscal, etc.

Tabla 38. Recaudación del impuesto sobre la renta.

Ingresos por recaudación del impuesto sobre la renta.	Estimado (LIF)	Real (Informe Tributario y de Gestión del SAT).
2013	818,095.40	906,839.30
2014	1,006,376.90	985,866.10
2015	1,059,206.20	1,237,593.20
2016	1,249,299.50	1,426,002.20

Fuente: LIF e Informe tributario y de gestión del SAT.

De acuerdo a los informes tributarios y de gestión del servicio de administración tributaria la recaudación del impuesto sobre la renta creció 7.7 %.

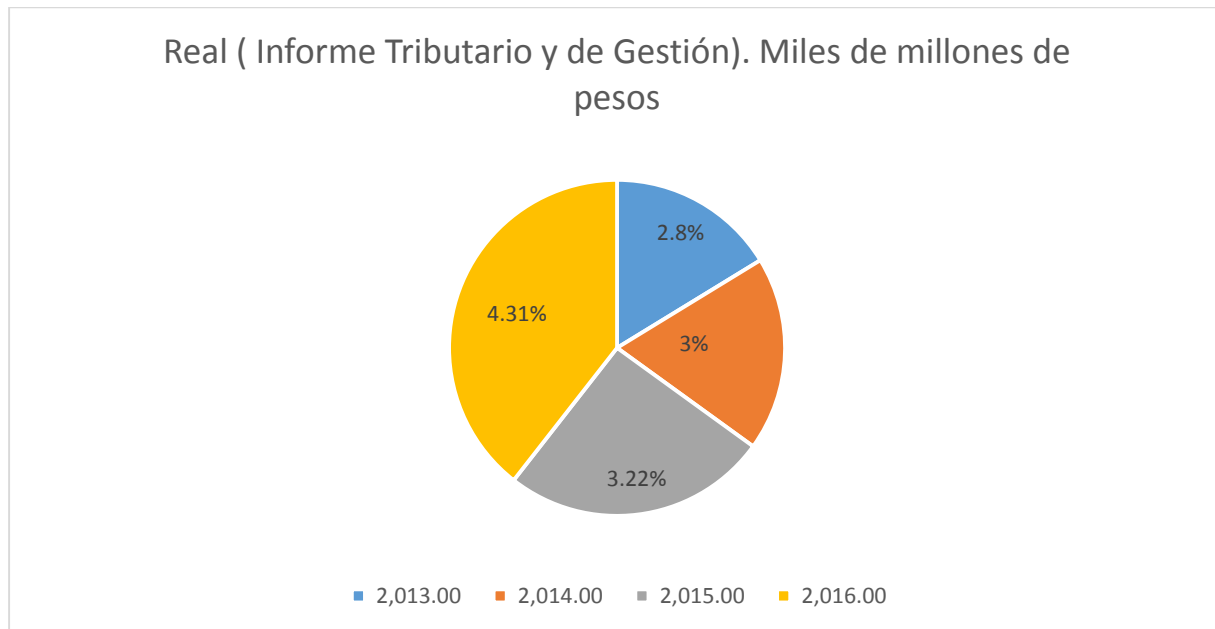
En general la recaudación por este sector derivado de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, se muestra en la siguiente tabla y gráfica.

Tabla 39. Recaudación de ISR sector transporte.

Recaudación ISR sector transporte	Real (SHCP).Miles de millones de pesos	% con respecto al total
2013	25,369.30	2.8 %
2014	29,185.70	3 %
2015	39,900.70	3.22 %
2016	61,534.10	4.31 %

Fuente: SHCP

Grafica 1. Recaudación de ISR sector transporte.



Fuente: SHCP.

En relación a esta información podemos destacar que con las modificaciones realizadas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aumentaron la carga fiscal de dichos contribuyentes ya que la recaudación de este impuesto por este sector aumento de manera considerable.

Destaco que la reforma afecto directamente a sus ingresos tanto en las empresas que absorbieron en su totalidad, como los que tomaron la decision de cobrar el 8% mas en sus tarifas. Que anudado al tema de recaudacion, la situacion se agravo con los constantes aumentos al precio del diesel, la disminucion en la afluencia de pasajeros tras la problemática economica y de inseguridad que enfrenta el pais, asi como a los altos costos del peaje, tenemos mas gasto y menos ingreso. (CANAPAT, 2015).

Con la reforma fiscal tambien se afecto el universo de contribuyentes con respecto al sector transporte en referencia al regimen fiscal. Esto de acuerdo al informe tributario y de gestion de la

Servicio de Administración Tributario así como de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con la incertidumbre de la creación de un nuevo régimen fiscal algunos de estos contribuyentes optaron por agregarse al régimen de incorporación el cual les proporcionaría el beneficio de reducción de pago de impuestos, sin considerar que perderían las facilidades administrativas que ya venían aplicando pues estas son de observancia exclusiva.

Tabla 40. Universo de contribuyentes: Transportes, correos y almacenamientos.

Año	Persona moral (millones)	Persona física con actividad empresarial. (millones)	Persona física sin actividad empresarial. (millones)
2013	51,245	631,400	678,092
2014	54,871	641,762	672,382
2015	57,254	671,332	662,775
2016	61,566	693,752	646,871

Fuente: SAT y SHCP.

De las cuales en la tabla 37 se muestra el número de contribuyentes ubicados en el régimen simplificado y el efecto de la reforma fiscal con la creación del régimen de los coordinados.

Tabla 41. Universo de contribuyentes por régimen.

Año	Régimen simplificado Personas morales	Régimen de los coordinados	Régimen de incorporación fiscal Millones
2013	1,751,819.00	n/a	n/a
2014		29,672.00	n/a
2015		46,632.00	453,988
2016		59,003.00	526,798

Fuente: SAT y SHCP.

Como se puede observar en la tabla anterior derivado de la reforma fiscal los contribuyentes de esta actividad optaron por integrarse al regimen de incorporacion y/o darse de baja o bien y en muy pocos casos integrarse al nuevo regimen De los coordinados, debido a factores como :

- Eliminacion de facilidades administrativas.
- Mayor carga fiscal y administrativa.
- Imposibilidad de cumplir con los requisitos establecidos.
- Mayores costos en la prestacion de sus servicios (aumento en diesel y cuotas carreteras).
- Menor inversion en activo fijo (eliminacion de la deduccion inmediata en 2014 y reincorporada hasta 2016).

Tambien la reforma fiscal impacto en el ambito financiero. en especifico en las inversiones al sector transporte tanto publicas como privadas, en 2013 se permitia deducir la totalidad de estas como gasto, para 2014 se elimina dicha facilidad, por lo cual las inversiones se redujeron como se aprecia en la siguiente tabla.

Tabla 42. Inversiones

Transporte	2013	2014	2015	2016
Publico	74,247.70	12,675.30	33,620.20	20,745.70
Privado	25,729.10	8,842.10	14,425.30	8,527.90
Totales	99,976.80	21,517.40	48,045.50	29,273.60

Fuente: SCT.

Tabla 43. Producto Interno Bruto

<i>Millones de pesos a precios de 2008</i>			
Año	2013	2014	2015 ^P
Producto Interno Bruto	13,466,300	13,769,334	14,120,021
Producto Interno Bruto	1.3%	2.3%	2.5%
Fuente: Sistema de Cuentas Nacionales de México, INEGI.		^{P/} Cifras preliminares.	

Fuente: CANACAR.

En México, el sector del autotransporte contribuye con 6.3% del Producto Interno Bruto, siendo el quinto lugar de las 73 ramas económicas del país, generando dicha actividad económica 2 millones

de empleos directos; asimismo contribuye con 82% del PIB del sector transporte, correos y almacenamiento.¹

En busca del crecimiento de este sector y al reconocer la importancia que tienen en la generación de empleos, el Ejecutivo Federal presentó el pasado 8 de septiembre de 2015 el paquete económico para 2016 en el que propone adoptar medidas que coadyuven a la inversión; esto por la disminución que se determinó, para tal efecto, por medio de una disposición de carácter temporal y decreciente se otorga un estímulo fiscal consistente en permitir en todo el país, a los contribuyentes considerados “empresas de menor escala” las cuales se definen como aquellas con ingresos de hasta \$50 millones de pesos, llevar a cabo la deducción inmediata de las inversiones que adquieran, para efectos de impulsar la competitividad, así como facilitar su inserción como proveedores de las cadenas productivas.

No podemos pasar por alto, la conformación del sector del autotransporte, ya que este cuenta con su propia estratificación como sigue

Tabla 44. Estratificación del sector transporte.

Tipo de empresa	Estrato en unidades	Número de empresas	%	Número de vehículos	%
Hombre camión	1-5	106,762	81%	199,475	26%
pequeña	6-30	20,574	16%	234,538	31%
mediana	31-100	2,493	2%	127,234	17%
Grande	Más de 100	776	1%	203,233	26%
Total		130,605	100%	763,480	100%

Fuente: IMCP.

De lo antes señalado podemos abordar la conclusión, de que el sector del autotransporte está constituido por empresas hombre camión y pequeñas (97% del universo), por lo que resultaría importante identificar cuántas de estas empresas podrían beneficiarse con la aplicación del estímulo en cuestión. (Rios, 2016)

¹ Fuente: INEGI SCT-Principales Estadísticas del Sector de Comunicaciones y Transportes 2014

3.2 Cargas administrativas y beneficios que conceden las resoluciones de facilidades administrativas a los contribuyentes con actividad de autotransporte de carga o pasajeros: justificación y comparativa de las disposiciones en vigor hasta 2013, con las vigentes a partir de 2014.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria emiten anualmente las Resoluciones de Facilidades Administrativas con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes dedicados a los sectores: primario, autotransporte terrestre de carga y autotransporte terrestre de pasajeros.

Las principales facilidades expedidas hasta el ejercicio 2013:

- ⌘ Retención del impuesto sobre la renta a operadores, macheteros y maniobristas por pago de sueldos y salarios.
- ⌘ Facilidad para comprobar gastos por concepto de maniobras, viáticos de tripulación, gastos de viaje, de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores por los cuales no se contaba con comprobantes que reunieran requisitos fiscales.
- ⌘ Facilidad para deducir el 20% del combustible pagado en efectivo.
- ⌘ Comprobar ingresos a través de la carta poder.
- ⌘ Fusión de empresas.
- ⌘ Operaciones entre integrantes de un mismo coordinado
- ⌘ Facilidad de deducir con documentación que no reúna los requisitos fiscales hasta el equivalente de 10% del total de sus ingresos propios.
- ⌘ Además de contar con estímulos fiscales como el acreditamiento del total del impuesto especial sobre productos y servicios pagado en la adquisición de combustible y el acreditamiento del 50% de las cuotas carreteras pagadas.

Sin embargo en septiembre de 2013, se presenta la iniciativa para eliminar estas facilidades administrativas, en la exposición de motivos se deja claro que estas facilidades afectan la cadena de comprobación fiscal, a través de la cual se logra la deducción de parte del adquirente corresponda la acumulación de ingresos por parte del proveedor del bien o servicio. Así como la aplicación de estos beneficios genera inequidad, ya que contribuyentes que obtienen un monto de utilidad igual, al pertenecer a distintos sectores de actividad, enfrentan cargas fiscales diferentes.

A partir de 2014, con la entrada en vigor de un nuevo régimen fiscal denominado “De los coordinados”, y una nueva ley, se modificaron las facilidades:

- ⌘ Facilidad para deducir sin comprobantes fiscales el 8% de sus ingresos, por la aplicación de dicha facilidad se pagara un impuesto sobre la renta de 16%.
- ⌘ Facilidad para deducir combustible pagado en efectivo (15%).
- ⌘ Estímulos fiscales como el acreditamiento del equivalente del impuesto especial sobre productos y servicios pagados en la adquisición de combustible y el acreditamiento del 50% de las cuotas carreteras pagadas.

Como se puede valorar se realizaron modificaciones a las facilidades administrativas, que influyo en las cargas fiscales como administrativas, puesto que se eliminaron facilidades que eran aplicadas de manera cotidiana por estos contribuyentes, por citar alguna, la facilidad para comprobar gastos por concepto de maniobras, viáticos de tripulación, gastos de viaje, de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores por los cuales no se contaba con comprobantes que reunieran requisitos fiscales, esto porque a los transportistas se les complica conseguir este tipo de comprobación, una por que no tienen la costumbre de pedirlos y en segunda porque algunos lugares donde prestan sus servicios no otorgan los servicios de facturación , no hay internet, entre otras.

Tabla 45. Cargas administrativas.

2013	2014
Listas de operadores, macheteros y maniobristas	Entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual
Contabilidad simplificada.	Expedición de CFDI nómina

Fuente: propia

Tabla 46: Gastos fiscales por facilidades administrativas

Concepto	2013	2014	2015	2016
MDP				
Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR				
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo.	1,312	1,444	1,568	1,805
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano.	n/a	291	316	346
Deducción sin requisitos fiscales de gastos por concepto de maniobras, viáticos de la tripulación por día, refacciones y reparaciones menores				
Sector de autotransporte terrestre de carga federal.	996	Se elimino		
Deducción de 5% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores				
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.	897	Se elimino		
Deducción de 10% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores				
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano.	681	Se elimino		

Fuente: Presupuesto de gastos fiscales 2014-2016.

Las diversas facilidades otorgadas a los distintos ramos del sector autotransporte relacionadas con la deducción de erogaciones que, por sus características, no es posible obtener comprobantes que cumplan con requisitos fiscales involucran, en conjunto, una pérdida de recaudación por 2 mil millones de pesos en 2015. (Centro de estudios de finanzas públicas, 2015)

Como se aprecia en la tabla anterior las facilidades administrativas proporcionaban una parte considerable de la recaudación fiscal, pero de igual manera ayudaba a los transportistas a disminuir su carga fiscal.

Estímulos fiscales.

En relación a los estímulos fiscales como ya se vio en capítulos anteriores se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación, dichos estímulos en 2014 y 2015 no tuvieron modificación alguna, sin embargo a finales de 2015, se propuso un cambio en la mecánica de acreditamiento, es así como en 2016, el estímulo fiscal que permite el acreditamiento del impuesto especial sobre productos y servicios pagado en la adquisición de combustible pasara de ser el total del este impuesto a solo el equivalente de acuerdo a la cuota establecida en el artículo 2, fracción I de la ya citada ley, así como considerar los Acuerdo por los que se dan a conocer la banda de precios máximos de las gasolinas y el diésel para los diversos meses del ejercicio fiscal correspondiente.

Quezada indico que la problemática en la aplicabilidad, es que en la Ley de Ingresos de la Federación, indica que Pemex y las estaciones de servicios (gasolineras), se encuentran obligadas a desglosar (no trasladar) expresamente y por separado en el comprobante correspondiente, el impuesto especial sobre productos y servicios que hubiera causado Pemex al momento de enajenarlo.

El comprobante dicen la norma debe reunir los requisitos que mediante reglas de carácter general dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria. No obstante las gasolineras se oponían a desglosar el impuesto, porque la disposición no es del todo clara, y aun arribando a una adecuada interpretación, no se encontraban publicadas las reglas por parte de la autoridad fiscal que establecieran el procedimiento. Esto se modificó con la regla 9.12 en la cual se estableció que no era necesario desglosar este impuesto.

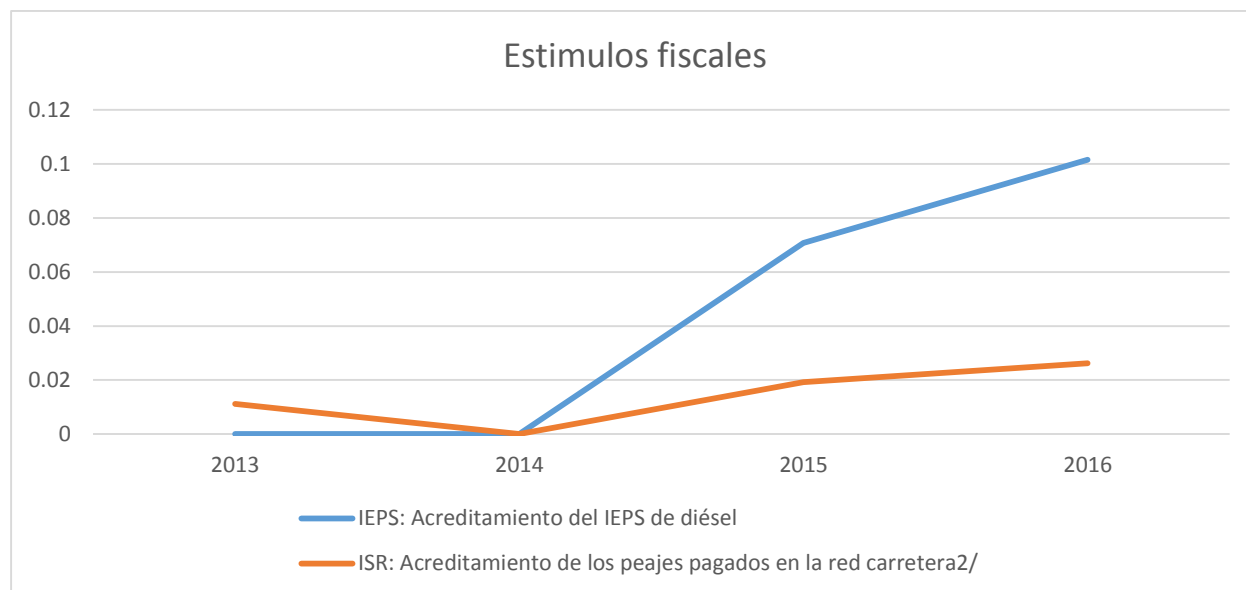
Con la reforma fiscal de dio paso a que estos contribuyentes se capacitaran, para conocer la aplicación de estos estímulos fiscales, razón por la cual se aumentó la recaudación por parte de estos.

Tabla 47- Estímulos fiscales aplicados por el sector transporte.

Concepto	Presupuesto de gastos fiscales (MDP)	Real (Informe SHCP) (MDP)
IEPS Acreditamiento del IEPS de diésel		
2013		2,132.90
2014		2,938.60
2015	12,863	5,932.10
2016	19,496	14,191.45
ISR Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera		
2013	1,860	2,132.90
2014		2,938.60
2015	3,491	5,932.10
2016	5,147	14,191.45

Fuente: Presupuesto de gastos fiscales 2014-2016 y SHCP.

Grafica 3: Estímulos fiscales



Fuente: Presupuestó de gastos fiscales 2014-2016

El Centro de estudios de finanzas públicas concluyo que en el caso del diésel, el estímulo fiscal se incrementó 10.6%, para quedar en 3.68 pesos por litro; es decir, el fisco ingresará 1.36 pesos por litro vendido y dejará de recaudar 176 millones 500 mil pesos por día

En relación a lo anterior, estoy de acuerdo con la opinión de las personalidades citadas, con la reforma fiscal implementada en 2014, surgió mucha incertidumbre, en el caso de las personas morales que estaban en el régimen simplificado, cuando se especulaba que estas pasarían al régimen general , aplicando coeficiente de utilidad, o en el caso de que las personas físicas no podrían optar por tributar de manera individual si no que forzosamente sería a través de un coordinado razón por la cual optaron por cambiarse a un régimen que les permitía la reducción de impuestos, pero no consideraron que al optar por dicho régimen no podrían aplicar las facilidades y estímulos que ya venían manejando, que estos contribuyentes a partir de esta fecha empezaron a pagar más impuesto y por supuesto lo que se esperaba de una carga administrativa mayor, tener que capacitar a su personal, con el nuevo concepto de facturación electrónica, algo totalmente nuevo para ellos, el cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales, como la emisión de un CFDI nómina.

Esta reforma fiscal vino a incrementar las cargas administrativas y fiscales, lo cual se reflejó en sus inversiones y situación financiera.

3.3 Conclusiones

Derivado de la reforma fiscal, se modificaron las facilidades administrativas, así como la eliminación de la facilidad de fusionar empresas de esta misma actividad, pero se conservó el esquema de flujo de efectivo.

Las cargas administrativas vigentes en 2013, eran calcular y enterar por cada uno de sus integrantes el pago provisional e impuesto del ejercicio, así como la presentación de la declaración anual en marzo o abril. Sin embargo a partir de 2014, se agregaron nuevas obligaciones que derivaron un aumento en dichas cargas, como son: llevar un registro de ingresos, gastos e inversiones de las operaciones realizadas, retención y entero, expedir y recabar CFDI por cada una de las operaciones que realicen por cuenta de sus integrantes, proporcionar a cada uno de ellos las constancias de ingresos y gastos, así como el impuesto que el coordinado pago, además de que los coordinados se convierten en responsables solidarios.

Esto mismo paso con las facilidades administrativas en las cuales se estableció el uso obligatorio de CFDI nomina, entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual. De esta manera las autoridades fiscales tendrán un mejor control de dicho sector. Este aumento en las cargas administrativas se vio reflejado en el aumento a los costos de producción y servicio, derivado de la capacitación y adiestramiento al personal administrativo. Por lo cual dichos contribuyentes aumentaron sus precios en la prestación de sus servicios, y así contrarrestar la perdida obtenida por la eliminación de facilidades administrativas, que les permitían llevar una carga fiscal considerable.

La citada reforma, derivó cambios en el aspecto financiero para dichos contribuyentes, esto por los gastos realizados en la capacitación a su personal, como por la modificación realizada a las facilidades administrativas, lo cual derivó un aumento en la carga fiscal en , al no poder aplicar las deducciones por gastos menores, viáticos, refacciones y reparaciones, el 10% de sus ingresos para los contribuyentes del título IV, esto se reflejó en la recaudación de acuerdo a informes anuales por

parte de las autoridades correspondientes en donde aumento en un 30% en comparación del año 2013, en otros casos dichos contribuyentes optaron por pertenecer a otro régimen que les proporciona una estabilidad económica favorable, el Régimen de Incorporación Fiscal, al optar por dicho régimen, no pueden aplicar las facilidades administrativas otorgadas.

La transición de 2013 a 2014, fue sin duda un cambio significativo para dicho sector, que afectó directamente en la deducibilidad de sus gastos, la variaciones al precio del diésel, de esta manera sus costos se elevaron, razón por lo cual el precio por la prestación de sus servicios aumentó considerablemente.

CAPITULO IV
CARGAS ADMINISTRATIVAS, IMPACTO FINANCIERO Y BENEFICIOS
DERIVADOS DE LA LEGISLACIÓN FISCAL EN VIGOR EN EL PERÍODO: 2015-2016.

4.- Disposiciones legales del régimen fiscal en materia del impuesto sobre la renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en vigor en el período: 2015-2016.

A dicha actividad le son aplicables

Tabla 48. Disposiciones legales aplicables 2015-2016.

<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>		
Fundamento	2015	2016
Artículo 72	Primer párrafo concepto de coordinado	Primer párrafo concepto de coordinado
	Segundo párrafo: obligaciones fiscales de los coordinados.	Segundo y tercer párrafo: actividad exclusiva.
	Fracciones I, II, III, IV, V, VI.	Cuarto párrafo: obligaciones fiscales de los coordinados.
		Fracciones I, II, III, IV, V, VI.
Artículo 73	Personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes	
<i>Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>		
Fundamento	2015	2016
Artículo 98	Actividad exclusiva	
Artículo 99	Gastos comunes en copropiedad, fracción I, II, III, IV, V, VI	
Artículo 100	Requisitos de las liquidaciones, fracción I, II, III, IV.	
Artículo 101	Pago del impuesto de personas físicas integrantes de varios coordinados	
<i>Ley de Ingresos de la Federación</i>		
Fundamento	2015	2016
Artículo 16	Apartado A, fracción IV. Acreditamiento del IEPS contra el ISR.	Apartado A, fracción IV. Segundo párrafo Acreditamiento del IEPS contra el ISR.
Artículo 16	Apartado A, fracción V. Acreditamiento de los gastos realizados por el uso de la infraestructura carretera de cuota.	
<i>Resolución de facilidades administrativas para los sectores que para los contribuyentes que en ella se señalan</i>		
Fundamento	2015	2016
Titulo 2. Sector de autotransporte terrestre de carga federal.	Regla 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10.	Regla 2.1 último párrafo, regla 2.8 último párrafo.
Titulo 3. Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.	Regla 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, 3.7, 3.8, 3.9, 3.10, 3.11, 3.12, 3.13,	Regla 3.2 último párrafo, regla 3.10 último párrafo, regla 3.11 último párrafo.
Titulo 4. Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano.	Regla 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5.	Regla 4.3, último párrafo.

Fuente: propia.

Para poder apreciar estas disposiciones, se presenta a continuación cada una de ellas

Tabla 49.-Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Fundamento	2015	2016
Artículo 72. Concepto y obligaciones de los coordinados.	<ul style="list-style-type: none"> • Se instituye el concepto y obligaciones de los coordinados. • En su fracción I y II, se establece que los coordinados calcularan y enteraran por cada uno de sus integrantes los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio. • Fracción III, efectuaran por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas, así como la expedición de las constancias. • Fracción IV, registro de los ingresos, gastos, e inversiones de las operaciones que realicen por cada uno de sus integrantes. • Fracción V, expedir y recabar los comprobantes fiscales de los ingresos y erogaciones. • Fracción VI, proporcionar constancias de ingresos y gastos a sus integrantes. • Responsabilidad solidaria. • Prestación de servicios solo si no son partes relacionadas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aplicación de dicho capítulo solo será para las personas morales con actividad exclusiva y que no se preste el servicio a otras personas morales en el extranjero o se consideren partes relacionadas. • Actividad exclusiva cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.
Artículo 73. Personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes.	<ul style="list-style-type: none"> • Se establece el cálculo y entero del impuesto del ejercicio, así como solicitar a los coordinados de los cuales son integrantes la información necesaria. • Aviso a las autoridades de que ejercen la opción de pagar el impuesto de forma individual. • Deducción de gastos de forma conjunta. • Personas morales que no cuenten con integrantes pueden tributar en dicho capítulo. 	<ul style="list-style-type: none"> • Misma legislación.

Fuente: propia.

Tabla 50.-Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Fundamento	2015	2016
Artículo 98. Actividad exclusiva.	Establece el concepto de actividad exclusiva.	Sin modificaciones.
Artículo 99. Gastos comunes o en copropiedad	Gastos comunes entre integrantes y coordinado, así como entregar la constancia que cumpla con : I. Nombre, clave del registro federal de contribuyentes o, en su caso, clave única de registro de población, de la persona que prestó el servicio, arrendó o enajenó el bien; II. Nombre, clave del registro federal de contribuyentes o, en su caso, clave única de registro de población, de la persona que recibió el servicio, el uso o goce o adquirió el bien; III. Nombre, clave del registro federal de contribuyentes o, en su caso, clave única de registro de población, de la persona a la cual se expide la constancia de gastos comunes; IV. La descripción del bien, arrendamiento o servicio de que se trate; V. Lugar y fecha de la operación, y VI. La leyenda “constancia de gastos comunes”.	
Artículo 100. Requisitos de las liquidaciones	Liquidaciones de los coordinados, deberán contener: I. Nombre o denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyentes del coordinado, así como el número de folio consecutivo. Los datos a que se refiere esta fracción deberán estar impresos en la liquidación; II. Lugar y fecha de expedición III. Nombre del integrante al que se le expida, su clave del registro federal de contribuyentes, en su caso, clave única de registro de población, domicilio fiscal o la ubicación de su negocio y firma del propio integrante, de su representante legal o de quien reciba el documento, y IV. Descripción global de los ingresos, gastos e inversiones, en su caso, de los impuestos y retenciones, que le correspondan al integrante de que se trate. Los coordinados deberán emitir un comprobante fiscal a cada uno de sus integrantes por las liquidaciones que realice y será el comprobante de sus ingresos, gastos e inversiones y, en su caso, de los impuestos y retenciones de cada integrante	
Artículo 101. Pago del impuesto de personas físicas integrantes de varios coordinados	<ul style="list-style-type: none"> • Personas físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, incluidos el foráneo de pasaje y turismo. • Opción de que sólo alguno o algunos de los coordinados de los cuales sean integrantes, efectúen por su cuenta el pago del Impuesto, aplicando la tasa marginal máxima de la tarifa del artículo 152 de la Ley. • Solicitar a los demás coordinados a los que pertenezcan y respecto de los cuales no hubieran ejercido dicha opción, la información necesaria para calcular y enterar el Impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos en los mismos. • Obligación de presentar declaración anual por aquellos ingresos por los cuales no hayan optado por efectuar pagos definitivos, debiendo realizar la acumulación de los ingresos. 	

Fuente: propia.

Tabla 51. Ley de Ingresos de la Federación.

Fundamento	2015	2016
Artículo 16, apartado A, fracción IV. Acreditamiento del IEPS contra el ISR	Permite el acreditamiento del IEPS, 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. Petróleos mexicanos y sus organismos subsidiarios o sus agencias o distribuidores autorizados deberán desglosar expresamente y por separado en el comprobante el IEPS.	El monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la adquisición del diésel, por el número de litros adquiridos.
Artículo 16, apartado A, fracción VI.	Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% del gasto total erogado por este concepto.	No hubo modificaciones

Fuente: propia.

Tabla 52. RESOLUCIÓN de facilidades administrativas para los sectores que para los contribuyentes que en ella se señalan

Fundamento	2015	2016
Titulo 2.Sector de autotransporte terrestre de carga federal.		
2.1 Retención de ISR a operadores, macheteros y maniobristas	Retención del 7.5 % de ISR, correspondiente a los pago de estos trabajadores de acuerdo a convenio con el IMSS (relación individual de los pagos, siempre y cuando no se presten preponderantemente los servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero que se considere parte relacionada.	Emisión de CFDI de nómina.
2.2 Facilidades de comprobación.	Deducción de 8% sobre ingresos propios sin documentación.	
2.3 Responsabilidad solidaria de personas morales	Los coordinados son responsables solidarias de las obligaciones fiscales de sus integrantes. Proporcionar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual”.	
2.4. Cuentas maestra	Las PF permisionarias que constituyan empresas de autotransporte podrán abrir y utilizar para la realización de erogaciones cuentas maestras dinámicas o empresariales a nombre de cualquiera de las PF permisionarias integrantes de la PM de que se trate, siempre que los movimientos efectuados en dichas cuentas coincidan con los registros realizados en la contabilidad de la empresa y con la liquidación que al efecto se emita a las permisionarias PF.	
2.5 Concepto de coordinado	Persona moral dedicada al servicio de autotransporte de carga federal que agrupa y se integra con otras PF y otras PM similares y complementarias constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común.	Tiene que ser la actividad exclusiva.
2.6. Donativos a fideicomisos constituidos con organismos públicos	Para efectos de la LISR, estos contribuyentes podrán considerar deducibles los donativos que realicen a fideicomisos que se constituyan que constituyan organismos públicos descentralizados del gobierno federal en instituciones de crédito del país, siempre que	

descentralizados del Gobierno Federal	cumplan con los requisitos que establece la ley y que se trate de proyectos exclusivos de inversiones productivas y creación de infraestructura.
2.7 Enajenación de acciones emitidas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre de carga	En caso de las enajenaciones de acciones emitidas por personas morales de este título, que sean enajenadas por personas dedicadas a dicha actividad se releva al adquirente de efectuar la obligación de retención del 20%. Para ello el integrante del coordinado que enajene las acciones o en su caso el coordinado a través del cual cumpla sus obligaciones fiscales, deberá presentar un informe de las operaciones de enajenación
2.8. Aviso de opción para tributar a través de un coordinado	Los contribuyentes que por ejercicios anteriores hubieran presentado su aviso de opción para tributar a través de un coordinado y de actualización de actividades económicas y obligaciones, a que se refiere esta regla, no deberán presentar el aviso correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida o no se modifiquen sus actividades.
2.9. Adquisición de combustibles.	Los contribuyentes a que se refiere la regla 2.1 cuando los pagos por consumos de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de débito, crédito o de servicios o monederos electrónicos siempre que no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.
2.10. Declaración informativa de sueldos y salarios.	Tratándose de la obligación de presentar la declaración informativa de sueldos y salarios, dicha obligación deberá ser cumplida por cuenta de cada uno de sus integrantes, anotando para ello la clave del RFC de los integrantes personas físicas o morales, correspondientes.
Título 3. Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.	
3.1.-Comprobación de erogaciones	Pueden considerar deducibles las erogaciones realizadas en el ejercicio fiscales que al vehículo o vehículos que administren, siempre que cumplan con los requisitos que establecen las disposiciones fiscales para ello: Emitir CFDI de nómina
3.2 Retención de ISR a operadores, cobradores, mecánicos y maestros.	Podrán enterar el 7.5% solo por los operadores, cobradores, mecánicos y maestros, de acuerdo al convenio vigente con el IMSS.
3.3 Facilidades de comprobación	Deducción del 8% sobre ingresos propios sin documentación.

3.4 Concepto de coordinado.	Se considera como coordinados a toda persona moral dedicada al servicio de autotransporte terrestre de pasaje y turismo, que agrupa y se integra con otras personas físicas y personas morales similares y complementarias, constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común de autotransporte. Estos elementos integran una unidad económica con intereses comunes y participan en forma conjunta y en diversas proporciones no identificables.	Actividad exclusiva.
3.5 Responsabilidad solidaria de coordinados	En caso de que los integrantes de los coordinados optaran por tributar de manera individual, dichas personas serían responsables solidarias únicamente por los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones que hayan consignado en la liquidación emitida al integrante que se trate, debiendo entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual	
3.6 Servicios de paquetería	Para los efectos del artículo 29-D del código, cuando se preste este servicio las personas a las que se refiere la regla 3.2 (operadores, cobradores, mecánicos y maestros) podrán abstenerse de acompañar a las mercancías en transporte el pedimento de importación, la nota de remisión o de envío siempre y cuando se acompañe de la guía de envío respectiva.	
3.7. Guías de envío sin orden cronológico.	Las guías de envío que expidan las áreas de envío simultáneamente en todas las sucursales puedan ser utilizadas sin que la numeración sea en estricto orden cronológico, siempre y cuando se lleve un control por fechas de entrega y numero de guías de envío de cada una de las sucursales que permita determinar el ingreso de cada una de ellas, así como la numeración de las guías pendientes de utilizar. Asimismo en las guías que sean expedidas por sus sucursales podrán abstenerse de utilizar series por cada sucursal así como de anotar el domicilio del establecimiento que la expide, en lugar de ello, anotara el domicilio fiscal de la casa matriz.	

3.8 Domicilio fiscal consignado en los comprobantes o boletos.	Para efectos del artículo 29-A fracción I del código los contribuyentes a que refiere la regla 3.2. Podrán anotar en los CFDI'S o boletos el domicilio fiscal de la casa matriz en lugar del domicilio del local o establecimiento que se expidieron.	
3.9. Enajenación de acciones emitidas por empresas dedicadas al autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.	Se releva al adquirente de las mismas de la obligación de efectuar la retención del 20% a que se refiere el artículo 126 de la LISR, siempre que dicho enajenante acumule a sus ingresos propios, la utilidad que se determine por dicha enajenación en los términos de los artículos 24, 25, 79, penúltimo párrafo y 154 de la citada Ley.	
3.10. Adquisición de diésel	Para los efectos del artículo 16, apartado A, fracción IV, podrán aplicarlo cuando el diésel sea adquirido en las estaciones de servicio de autoconsumo que sean abastecidas por PEMEX o por sus empresas productivas	
3.11. Aviso de opción para tributar a través de un coordinado.	Quienes opten por pagar el ISR, a través del coordinado o de varios coordinados, de autotransporte deberán presentar además del aviso de opción, el de actualización de actividades económicas y obligaciones antes las autoridades fiscales e informar por escrito al coordinado del que sea integrante.	No presentan aviso, si no han cambiado de la opción elegida o no se modifiquen las actividades.
3.12. Adquisición de combustibles.	Los pagos realizados de manera distinta a cheque nominativo, tarjeta de débito, crédito o de servicios, o monederos electrónicos por concepto de adquisición de combustible se considera deducible siempre dicho monto no exceda de 15% del total de los pagos efectuados para realizar su actividad.	
3.13. Declaración informativa de sueldos y salarios.	La citada declaración a que se encuentran obligados los integrantes del coordinado o persona moral, será responsabilidad del coordinado o de la persona moral por cada uno de sus integrantes anotando para ello la clave del RFC de las integrantes personas físicas o morales correspondientes.	
Titulo 4. Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano.		
4.1	Los contribuyente dedicados exclusivamente al autotransporte de carga, que presten servicios locales o servicios público de grúas, podrán optar por cumplir con sus obligaciones fiscales conforme a lo establecido este título siempre que los servicios los proporcionen a terceros	

4.2 Responsabilidad solidaria de personas morales	Los coordinados que opten por aplicar dichas reglas, en el caso de que sus integrantes opten por tributar en lo individual, serán responsables solidarios únicamente por los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones que hayan consignado en la liquidación emitida al integrante de que se trate debiendo entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual.	
4.3 Aviso de opción para tributar a través de un coordinado.	Quienes opten por pagar el ISR a través de la persona moral, coordinado o varios coordinados, deberán presentar además del aviso de opción, el de actualización de actividades económicas y obligaciones ante las autoridades fiscales e informar por escrito a la persona moral o coordinado del que sean integrantes, que ejercerán dicha opción y que presentaron dicho oficio de actualización ante el RFC a más tardar dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la presente resolución.	Los contribuyentes que por ejercicios anteriores hubieran presentado su aviso de opción para tributar a través de un coordinado y de actualización de actividades económicas y obligaciones, a que se refiere esta regla, no deberán presentar el aviso correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida o no se modifiquen sus actividades
4.4. Adquisición de combustibles	Los contribuyentes de este título, cuando los pagos por consumo de combustible serán deducibles aunque el medio de pago sea distinto al cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito o servicios, monedero electrónico, siempre que éstos no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad.	
4.5 Declaración informativa de sueldos y salarios	Será el coordinado o la persona moral quien deba cumplir con dicha obligación por cuenta de cada uno de sus integrantes, anotando para ello la clave de RFC de las integrantes personas físicas o personas morales, correspondientes.	

Fuente: propia.

4.1 Cargas administrativas e impacto financiero de las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en el período: 2015-2016.

4.1.1 Cargas administrativas en el período: 2015-2016.

Derivado de las modificaciones realizadas en los años 2015-2016, las cargas administrativas aplicables a estos contribuyentes se vieron incrementadas, como se pudo apreciar en el capítulo anterior, destaca que con dichos cambios lo que se pretende por parte de la autoridad fiscal es el mayor control de este sector, como por ejemplo con la nueva obligación aplicable a los coordinados, como es el hecho de proporcionar un informe de los ingresos, gastos, inversiones, de cada uno de sus integrantes, se obtiene la certeza de cada uno de sus movimientos, por lo tanto al presentar sus respectivas declaraciones no se podrían omitir ingresos, o se darían situaciones de empresas fantasmas.

En caso de las personas físicas si optan por tributar en lo individual tiene que administrar su (s) vehículo(s), esto incurre en tener que contratar personal calificado para llevar a cabo sus actividades y cumplir sus obligaciones fiscales.

Las personas físicas integrantes de las personas morales o de coordinados deberán solicitar a estos la constancia de ingresos, gastos, inversiones, así como los pagos de impuestos que hayan presentado, en representación.

Estas modificaciones permiten a la autoridad fiscal tener un control más eficiente a estos contribuyentes, proporcionando una mayor recaudación de impuestos, pero provocando a este sector un impacto financiero relevante, el cual podrá ser apreciado en el siguiente tema.

4.1.2.-Impacto financiero que producen las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a la actividad del autotransporte de carga o pasajeros en el período; 2015-2016, en el entero de los pagos provisionales y declaración anual.

4.1.2.1. Personas morales.

Para poder determinar el impacto financiero derivado de las modificaciones a la ya citada ley en las personas morales se presenta un caso práctico, aplicando las facilidades administrativas de un título en específico, así como un comparativo de los años 2013 – 2016.

Resolución de Facilidades administrativas para los sectores que establecen

Título II. Sector Autotransporte Terrestre de Carga Federal.

- ❖ Se modifica la regla 2.2. La facilidad de deducción con documentación sin requisitos fiscales que permitía que los autotransportistas de carga los gastos por concepto de maniobras, viáticos de la tripulación, refacciones y reparaciones menores, hasta por las cantidades aplicables que dependían de las toneladas, días y kilómetros recorridos, que les proporcionaba una gran reducción a su utilidad fiscal, queda eliminada. Pero se conserva la deducción del 8% de los ingresos, sin documentación.
- ❖ La regla 2.3. vigente en 2013, establecía límite de ingresos (\$ 4, 000,000.00) para poder estar en dicho régimen, y la obligación de llevar contabilidad simplificada. Queda abrogada.
- ❖ Se modifica la regla 2.4. a partir de 2014 regla 2.3., en la cual se establece una nueva obligación para los coordinados debiendo entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual.
- ❖ La regla 2.6. vigente en 2013, que facilitaba la comprobación de ingresos por servicios prestados en la carta poder de los transportistas, así como por la enajenación de activos fijos, se suprimió.
- ❖ En 2014, se elimina la regla 2.7. que permitía la facilidad de fusión de personas morales.
- ❖ La regla 2.8. vigente en 2013, se modifica para 2014, pasa a ser la regla 2.8. agregando que no se debe presentar otro aviso para optar tributar a través de un coordinado, siempre y cuando no se hubiere cambiado la opción.
- ❖ Para 2014 la regla 2.12. pasa a ser la regla 2.9. en la cual se reduce del 20% al 15% del total de los pagos para consumo de combustible en efectivo.

Calculo de pago provisional.

Tabla 53 .Regla 2.1 Retención del ISR a operadores, macheteros y maniobristas

Diciembre 2013	
Prestación	7.5% de regla 3.2 retención del impuesto sobre la renta.
456,797.58	34,259.82
Diciembre 2016	
Sin modificación.	

Fuente: propia

Tabla 54. Regla 2.2. Maniobras y viáticos.

Diciembre 2013		
Toneladas	Precio por tonelada en paquetería	Total a deducir
300	75.92	22,776.00
Días de viáticos	Costo viáticos de la tripulación por día	Total a deducir
249	113.90	28,361.10
Total a deducir		51,137.10
Diciembre 2016		
Se elimina.		

Fuente: propia

Tabla 55 Regla 2.2. Deducción adicional

Diciembre 2013	
Concepto	Deducción del 8%
Ingresos propios	3,003,691.09
Regla 3.3.	8%
Deducción con facilidad de ingresos	240,295.29
Tasa de impuesto sobre la renta (regla 2.2.)	16%
Impuesto sobre la renta a cargo	38,447.25
Diciembre 2016	
Sin modificación.	

Fuente: propia.

La modificación en la regla 2.2, provoco un aumento en el pago de impuestos, esto porque se vieron limitados para deducir los gastos recurrentes que absorbía dicha facilidad, los transportistas estaban

acostumbrados a aplicarla puesto que no pueden conseguir comprobantes que cumplan los requisitos en zonas donde no prestan este servicio, no hay internet, entre otras razones.

Tabla 56 Regla 2.12 Deducción de las erogaciones por adquisición de combustible pagado en efectivo.

Diciembre	2013 (20%)	2016 (15%)
Pagos de combustible en efectivo.	56,410.05	56,410.05
(+) Pagos de combustible en cheque.	386,990.30	386,990.30
(=) Total de consumos por combustible.	443,400.35	443,400.35
(X) Por ciento (2013-regla 2.12) (2016-regla 2.14)	20%	15%
(=) Monto máximo deducible por pagos en efectivo de combustible	88,680.07	66,510.05

Fuente: propia.

Estímulos fiscales

La Ley del Ingresos de la Federación en específico en su artículo 16, apartado A, fracciones IV y V, les otorga estímulos fiscales, como son:

Fracción IV, permite el acreditamiento del total del impuesto especial sobre producción y servicios por concepto de adquisición de combustible, contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo, ya sea en los pagos provisionales o en el pago anual.

A partir de 2016, se modificó dicha fracción, que paso de acreditar el total por el equivalente del del impuesto especial sobre producción y servicios contra el impuesto sobre la renta.

Fracción IV, segundo párrafo, para los efectos del párrafo anterior, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda conforme al artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigente en el momento en que se haya realizado la adquisición del diésel, por el número de litros adquiridos, ya sea en los pagos provisionales o en el pago anual

Tabla 57. Artículo 16, fracción IV, LIF.

Diciembre 2013				
Litros	Precio por litro	IEPS causado	Importe del acreditamiento	
30,260.00	12.49	9,041.69	9,041.69	
Diciembre 2014				
Litros adquiridos	Cuota de IEPS artículo 2 fracción I, inciso D, numeral 1, subinciso C de la LIEPS	Acuerdo por el que se da a conocer la banda de precios máximos de las gasolinas y el diésel para 2016 y otras medidas que se indican	Cuota de IEPS aplicable para acreditamiento	Importe de acreditamiento
29,939.26	4.58	-0.725	3.855	115,415.85

Fuente: propia.

El aumento al precio al diésel así como la modificación a la mecánica de acreditamiento, elevo los costos de producción ya que por el mismo importe se obtenían menos litros de diésel.

Fracción V, permite el acreditamiento del 50% del gasto total de las erogaciones realizadas en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota, pero al aplicar dicho estímulo considerara como ingresos acumulables en el momento en que efectivamente lo acrediten.

Tabla 58 Artículo 16, fracción V, LIF.

Diciembre	2013	2014
Concepto	Importe	Sin modificación
Gastos por peajes pagadas	43,242.0	43,242.0
(x) Tasa aplicable sobre el gasto	0.50	0.50
(=) Importe de acreditamiento	21,621.00	21,621.00

Fuente: propia.

Estos estímulos fiscales solo pueden acreditarse contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, siempre que cumplan con los requisitos fiscales que establecen dichas fracciones.

La tasa del impuesto sobre la renta para las personas morales aumento en 2014 pasando del 28% al 30%, ahora establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor.

Tabla 59. Determinación calculo anual 2013-2014

Diciembre	2013		2014	
Conceptos	ISR	Acumulado	ISR	Acumulado
Total ingresos acumulados		3,025,312.09		3,025,312.09
Ingresos del mes	3,003,691.09		3,003,691.09	
(+)Ingresos acumulables (artículo 16,fracción V, LIF)	21,621.00		21,621.00	
(-)Total deducciones autorizadas		1,695,253.03		1,621,945.91
Sueldos maniobristas	456,797.58		456,797.58	
Facilidad administrativa (regla 2.2.)	51,137.10		N/A	
Facilidad administrativa (8% regla 2.2)	240,295.29		240,295.29	
Facilidad administrativa (regla 2.12)	88,680.07		66,510.05	
Lubricantes y combustibles	443,400.35		443,400.35	
Papelería	5,093.58		5,093.58	
Teléfono	63,370.59		63,370.59	
Mantenimiento de equipo de transporte	150,123.39		150,123.39	
Seguros y fianzas	153,113.08		153,113.08	
Derechos de autopista	43,242.00		43,242.00	
(=) Utilidad fiscal		1,330,059.06		1,403,366.18
(-)Perdidas fiscales de ejercicios anteriores		0.00		0.00
(=)Base para pago provisional		1,330,059.06		1,403,366.18
(x) Tasa (Artículo 9 LISR)		28%		30%
(=) Impuesto causado		372,416.54		421,009.85
(-)Pagos provisionales anteriores		221,071.66		221,071.66
(-) ISR retenido		34,259.82		34,259.82
(=) ISR a cargo (a favor)		117,085.06		165,678.37
(+) ISR por deducción con facilidad de ingresos		38,447.25		38,447.25
(=) ISR a pagar		155,532.31		204,125.62
(-)Acreditamiento IEPS (Artículo 16 fracción IV LIF)		9,041.69		115,415.85
(-) Acreditamiento Red de carreteras (Artículo 16 fracción V LIF)		21,621.00		21,621.00
(=) ISR a cargo (a favor)		124,869.62		65,852.32

Fuente: propia

El mayor impacto como se puede apreciar es en los gastos, ya que al realizarse las modificaciones a las facilidades administrativas, se limita la deducibilidad de estos, como son:

- Regla 2.2 vigente en 2013, la cual facilitaba deducir los gastos por maniobras y viáticos lo cual era un gran beneficio para los transportistas, como se puede apreciar en el tabla 7, el importe por los gastos con la aplicación de dicha regla es de \$1, 695,253.03, pero con la eliminación baja a \$1, 621,945.91, lo cual genera una reducción significativa pues dichos transportistas obtienen dichos gastos de manera continua.
- En segunda instancia derivado de la modificación a las tarifas aplicables al diésel en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y los aumentos al precio de venta, afecto de manera considerable las finanzas, razón por lo cual elevaron sus costos en la prestación de servicios.

4.1.2.2.-Personas físicas.

Título III. Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo.

- ❖ En 2014, la regla 3.2. es modificada ya que se agrega la expedición de CFDI nómina y que no se preste en partes relacionadas.
- ❖ Para 2014, la regla 3.3. se deroga la facilidad de la deducción de los gastos de viaje, imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, así como cada una de sus requisitos. Pero se conservó la deducción de 8% de los ingresos, sin documentación comprobatoria.
- ❖ Se modifica la regla 3.5. a partir de 2014, se establece una nueva obligación para los coordinados debiendo entregar a la autoridad fiscal anualmente la información de los ingresos, deducciones, impuestos y retenciones, que hayan consignado en la citada liquidación por cada uno de sus integrantes que opten por tributar en lo individual.
- ❖ Se deroga la regla 3.6. que permitía las operaciones entre integrantes de un mismo coordinado.
- ❖ Para 2014 la regla 3.14. pasa a ser la regla 3.12. en la cual se reduce del 20% al 15% del total de los pagos para consumo de combustible en efectivo.

Tabla 60. Regla 3.2 Resolución Miscelánea Fiscal.

2013	
Prestación (Anual)	7,5% de regla 3.2.Retención impuesto sobre la renta.
393,932.13	29,544.91
2014	
Sin modificación	

Fuente: propia.

Tabla 61. Regla 3.3 facilidades de comprobación.

2013		
Concepto	Deducción del 5% de los ingresos	Deducción del 8% de los ingresos
Ingresos propios	2,630,319.80	2,630,319.80
Regla 3.3.	5%	8%
Deducción con facilidad de ingresos	131,515.99	210,425.58
Tasa ISR (regla 3.3)	N/A	16%
ISR a cargo	N/A	33,668.09
2014		
	Se elimino	Sin modificación

Fuente: propia.

Tabla 62 Regla miscelánea 3.14

	2013	2014
Pagos de combustible en efectivo.	20,779.66	20,779.66
(+) Pagos de combustible en cheque.	269,802.48	269,802.48
(=) Total de consumos por combustible.	290,582.14	290,582.14
(X) Por ciento (regla 3.14)	20%	15%
(=) Monto máximo deducible por pagos en efectivo de combustible	58,116.43	43,587.32

Fuente: propia.

A partir de 2014 la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a las personas físicas aumento del 30% al 35 %.

Tabla 63. Calculo anual a partir de 2014.

Conceptos	ISR	Total anual	ISR	Total anual
Total ingresos acumulados		2,654,842.28		2,654,842.28
Ingresos	2,630,319.80		2,630,319.80	
(+) Ingresos acumulables por acreditamiento de red carretera.	24,522.48		24,522.48	
Total deducciones autorizadas		1,189,046.35		1,043,001.25
Sueldos maniobristas	393,932.13		393,932.13	
Facilidad administrativa (5% regla 3.3 RMF)	131,515.99		n/a	
Facilidad administrativa (8% regla 3.3 RMF)	210,425.58		210,425.58	
Facilidad administrativa (regla 3.14 RMF)	58,116.43		43,587.32	
Lubricantes y combustibles	269,802.48		269,802.48	
Teléfono	44,766.88		44,766.88	
Mantenimiento de equipo de transporte	31,441.90		31,441.90	
Derechos de autopista	49,044.96		49,044.96	
(=) Utilidad fiscal		1,465,795.93		1,611,841.03
(-) Perdidas fiscales de ejercicios anteriores		0.00		0.00
(=) Resultado fiscal		1,465,795.93		1,611,841.03
(-) Límite inferior		392,841.97		1,000,000.01
(=)Excedente de límite inferior		1,072,953.96		611,841.02
% Aplicado al excedente		30%		34%
(=)Impuesto marginal		321,886.19		208,025.95
(+) Cuota fija		73,703.40		260,850.81
(=)ISR causado		395,589.59		468,876.76
(-) Pagos provisionales anteriores		413,468.10		413,468.10
(-) ISR retenido		29,544.91		29,544.91
(=) ISR a cargo (a favor)		-47,423.42		25,863.75
(+) ISR por deducción con facilidad de ingresos		33,668.09		33,668.09
(=) ISR a cargo (favor).		-13,755.33		59,531.84

Fuente: propia.

El impacto como se puede apreciar es en los gastos, ya que al realizarse las modificaciones a las facilidades administrativas, se limita la deducibilidad de estos, como son:

- Regla 3.3 vigente en 2013, la cual facilitaba deducir el 5% de los ingresos, y el adicional de 8% les proporcionaba una ventaja ante otros contribuyentes, al igual de que dichos contribuyentes por su ámbito les es un poco complicado capacitar a sus choferes a solicitar facturas que cumplan con los requisitos fiscales, más cuando estos están acostumbrados a solo pedir una nota de venta o servicio.
- En segundo término el aumento a la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a las personas físicas de ser el máximo un 30% y a partir de la reforma pase a ser un 35% afecto también a este sector ya que, dichos transportistas van al día con sus ingresos y gastos.

4.1.2.3.-Coordinados.

Personas morales

La empresa “Transportes Acapulco”, tiene dos integrantes personas físicas, de los cuales optan por presentar sus impuestos de manera individual, se presenta a continuación el cálculo correspondiente a la declaración anual.

Tabla 64. Ingresos 2013.

Concepto	Empresa	Integrante 1	Integrante 2	Totales
Anual	1,009,003.26	851,835.22	833,342.90	2,694,181.38

Fuente: propia

Tabla 65. Gastos de forma conjunta empresa e integrante

Egresos	Concepto	Subtotal	IVA	Total
José Torres Acosta	Sueldos operadores	22,456.00		22,456.00
Astudillo Morales Edgardo	Gasolina	96,933.27	14,539.99	111,473.26
Bombas y motores Hafert S.A. de C.V.	Mantenimiento	82,547.00	12,382.05	94,929.05
Santander seguros México	Seguros	326,602.27	48,990.34	375,592.61
Caminos y puentes federales	Derecho de autopista	93,675.27	14,051.29	107,726.56
Totales		622,213.81	89,963.67	712,177.48

Fuente: propia.

Tabla 66. Gastos empresa

Egresos	Concepto	Subtotal	IVA	Total
José Torres Acosta	Sueldos operadores	22,456.00		22,456.00
Astudillo Morales Edgardo	Gasolina	29,345.98	4,401.90	33,747.88
Bombas y motores Hafert S.A. de C.V.	Mantenimiento	17,456.00	2,618.40	20,074.40
Santander seguros México	Seguros	270,517.00	40,577.55	311,094.55
Caminos y puentes federales	Derecho de autopista	26,479.00	3,971.85	30,450.85
Totales		366,253.98	51,569.70	417,823.68

Fuente: propia

Tabla 67. Prorratio de gastos correspondientes al integrante 1

Egresos	Concepto	Subtotal	IVA	Total
Astudillo Morales Edgardo	Gasolina	31,090.15	4,974.42	36,064.58
Bombas y motores Hafert S.A. de C.V.	Mantenimiento	29,941.86	4,790.70	34,732.56
Santander seguros México	Seguros	25,799.22	4,127.88	29,927.10
Caminos y puentes federales	Derecho de autopista	30,910.28	4,945.65	35,855.93
Totales		117,741.52	18,838.64	136,580.17

Fuente: propia

Tabla 68. Prorratio de gastos correspondientes al integrante 2

Egresos	Concepto	Subtotal	IVA	Total
Astudillo Morales Edgardo	Gasolina	36,497.14	5,839.55	42,336.68
Bombas y motores Hafert S.A. de C.V.	Mantenimiento	35,149.14	4,790.70	34,732.56
Santander seguros México	Seguros	30,286.05	4,127.88	29,927.10
Caminos y puentes federales	Derecho de autopista	36,285.99	4,945.65	35,855.93
Totales		138,218.32	19,703.78	142,852.27

Fuente: propia

Tabla 69. Pagos provisionales de 2013

Mes	Empresa	Integrante 1	Integrante 2
Total	345.92	67,293.62	100,940.43

Fuente: propia

Titulo 4. Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano.

- ❖ Se elimina la regla 4.2. vigente en 2013, que permitía deducir sin documentación el 10% de los ingresos.
- ❖ A partir de 2014, la regla 4.3. pasa a ser la regla 4.3., donde se agregó que no se debe presentar otro aviso para optar tributar a través de un coordinado, siempre y cuando no se hubiere cambiado la opción.

Tabla 70. Regla 4.2 deducibilidad del 10% de los ingresos propios.

2013			
Concepto	Empresa	Integrante 1	Integrante 2
Ingresos propios	1,009,003.26	851,835.22	833,342.90
Regla 4.2.	10%	10%	10%
Deducción con facilidad de ingresos	100,900.33	85,183.52	83,334.29
2014			
Se elimina			

Fuente: propia.

Esta era la única facilidad de deducir sin comprobantes fiscales.

Tabla 71. Regla miscelánea 4.5

2013			
Concepto	Empresa	Integrante 1	Integrante 2
Pagos de combustible en efectivo.	3,759.98	7,973.96	3,643.98
(+) Pagos de combustible en cheque.	25,586.00	23,116.19	32,853.16
(=) Total de consumos por combustible.	29,345.98	31,090.15	36,497.14
(X) Por ciento (regla 4.5)	20%	20%	20%
(=) Monto máximo deducible por pagos en efectivo de combustible	5,869.20	6,218.03	7,299.43
2014			
Pagos de combustible en efectivo.	3,759.98	7,973.96	3,643.98
(+) Pagos de combustible en cheque.	25,586.00	23,116.19	32,853.16
(=) Total de consumos por combustible.	29,345.98	31,090.15	36,497.14
(X) Por ciento (regla 4.5)	15%	15%	15%
(=) Monto máximo deducible por pagos en efectivo de combustible	4,401.90	4,663.52	5,474.57

Fuente: propia.

La facilidad de deducir el pago de combustible en efectivo disminuye de 20% a 15%.

Tabla 72 Calculo anual coordinado 2013-2014

"Transportes Acapulco"				
Facilidades 2013			Facilidades 2014	
Conceptos	ISR	Acumulado	ISR	Acumulado
Ingresos propios de la actividad		1,022,242.76		1,022,242.76
Ingresos propios	1,009,003.26		1,009,003.26	
(+) Ingresos acumulables por acreditamiento de red de carreteras	13,239.50		13,239.50	
(-) Total deducciones autorizadas		469,263.53		366,895.90
Sueldos maniobristas	22,456.00		22,456.00	
Facilidad administrativa (10% regla 4.2)	100,900.33		n/a	
Facilidad administrativa (regla 4.5)	5,869.20		4,401.90	
Lubricantes y combustibles	25,586.00		25,586.00	
Mantenimiento de equipo de transporte	17,456.00		17,456.00	
Seguros y fianzas	270,517.00		270,517.00	
Derechos de autopista	26,479.00		26,479.00	
(=) Utilidad fiscal		552,979.23		655,346.86
(-) Perdidas fiscales de ejercicios anteriores		0		0
(=) Base para pago provisional		552,979.23		655,346.86
(X) Tasa (Artículo 9 LISR)		30%		30%
(=) Impuesto causado		165,893.77		196,604.06
(-) Pagos provisionales anteriores		345.92		345.92
(=) ISR a pagar		165,547.85		196,258.14
(-) Acreditamiento Red de carreteras (Artículo 16 fracción V LIF)		13,239.50		13,239.50
(=) ISR a cargo (a favor)		152,308.35		183,018.64

Fuente: propia

Integrantes

Personas físicas (Integrantes de Personas Morales).

El integrante 1 e integrante 2, del coordinado, deciden cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual presentando su aviso a la Servicio de Administración Tributaria y a las personas morales de la cual son integrantes el día 15 de enero de 2013.

Tabla 73 *Calculo anual integrante de coordinado*

TRANSPORTES ACAPULCO				
R.F.C. TRRR250115GZ6	Integrante 1		Integrante 2	
Conceptos	ISR	Acumulado	ISR	Acumulado
Ingresos coordinado o ingresos persona física integrante de coordinado en el ejercicio	851,835.22		833,342.90	
(+)Ingresos acumulables por acreditamiento de red de carreteras.	15,455.14		18,143.00	
Total ingresos acumulados:		867,290.36		851,485.90
(-) Total deducciones autorizadas en el ejercicio		201,169.10		225,208.06
Facilidad administrativa (10% regla 4.2)	85,183.52		83,334.29	
Facilidad administrativa (regla 4.5)	6,218.03		7,299.43	
Lubricantes y combustibles	23,116.19		32,853.16	
Mantenimiento de equipo de transporte	29,941.86		35,149.14	
Primas de seguros	25,799.22		30,286.05	
Derechos de autopista	30,910.28		36,285.99	
(=) Utilidad fiscal		666,121.26		626,277.84
(-) Pérdida fiscal de ejercicios anteriores				
(=) Resultado fiscal		666,121.26		626,277.84
(-) Límite inferior		392,841.97		392,841.97
(=) Excedente de límite inferior		273,279.29		233,435.87
(X) % Aplicado al excedente		30.00%		30.00%
(=) Impuesto marginal		81,983.79		70,030.76
(+) Cuota fija		73,703.41		73,703.41
(=) ISR causado		155,687.20		143,734.17
(-) Pagos provisionales anteriores		67,293.62		100,940.43
(=) ISR a cargo (a favor)		88,393.58		42,793.74
(-) Acreditamiento Red de carreteras (artículo 16, fracción V, LIF)		15,455.14		18,143.00
(=) ISR a cargo (a favor)		72,938.44		24,650.74

Fuente: propia

Como se puede apreciar es en los gastos en donde hubo impacto financiero, ya que al realizarse las modificaciones a las facilidades administrativas, se limita la deducibilidad de estos, como son:

- Regla 4.2 vigente en 2013, la cual facilitaba deducir el 10% de los ingresos a este sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y autotransporte terrestre de pasajeros urbano y suburbano, al eliminarse a partir de 2014, les provoco una carga fiscal considerable esto en termino de que dichos contribuyentes al pasar por algunas de las zonas urbanas y suburbanas, no cuentan con los sistemas de facturación, al igual que si tuvieran percances automovilísticos no podrían contar más que con una simple nota o en el peor de los casos con un simple papel donde se exponen los gastos derivados de este, sin duda alguna la eliminación de dicha facilidad afecto los bolsillos de dichos contribuyentes.
- La reducción de un 20% a un 15% de la regla 4.5, también tiene relevancia ya que para dichos contribuyentes, es uno de los materiales más fundamentales para poder llevar a cabo sus actividades, y como se menciona en el punto anterior lograr conseguir una factura que cumpla con los requisitos fiscales e incluso con la forma de pago solicitada, es una de las afectaciones más importantes para este sector.

4.2. Conclusiones

En este periodo se conservó el mismo esquema de flujo de efectivo para estos contribuyentes. Sin embargo se agregaron términos y modificaciones considerables en la ley, reglamento, resolución y en los estímulos fiscales.

Como se observó en el presente capítulo en 2016, se agregó el término “exclusividad” en la ya tan citada ley, término que sólo se contemplaba en la resolución, también en 2015 se modificó el reglamento, pero uno de los cambios significativos, fue sin lugar a dudas el acreditamiento del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, de acreditar el total del pago de este impuesto por compra de diésel, al proporcional de dicho impuesto.

También en 2016, se incluyen nuevas obligaciones establecidas en la resolución, como son: la emisión de un CFDI nomina, la no presentación del aviso de opción para tributar a través de un coordinado, siempre que dicha opción no haya cambiado y modificado.

Como se puede valorar respecto a lo anterior las cargas administrativas y el impacto financiero a los contribuyentes con actividad exclusiva de autotransportistas de carga o pasajeros, aumento en consideración, por la abrogación y/o modificación de las facilidades administrativas, estímulos fiscales, la mínima modificación se ve reflejada en el aumento de las cargas fiscales.

CONCLUSIONES

Como se puede apreciar en la presente investigación, el régimen de tributación en materia del impuesto sobre la renta aplicable a los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros ha tenido diversas reformas. A partir de 2014, se presentó un cambio significativo para dichos contribuyentes con la creación de un régimen exclusivo denominado *De los coordinados*.

Fue a finales del año 2013, cuando se presentó la iniciativa Ley, en la cual se propuso la eliminación del régimen simplificado, en donde se ubicaba a estos contribuyentes junto con el sector primario, debido a que generaba inequidad horizontal. Por lo que el 01 de enero del año 2014, entro en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en la cual se estableció un nuevo capítulo para estos contribuyentes denominado *Régimen De los coordinados*.

Hasta el año 2013, dichos contribuyentes tenían la obligación de llevar contabilidad simplificada, una base de flujo de efectivo para el cálculo del impuesto y facilidades que les permitían deducir gastos menores, viáticos, refacciones y reparaciones o un cierto porcentaje de sus ingresos sin comprobantes fiscales o sin que dichos comprobantes contaran con los requisitos fiscales obligatorios, asimismo con estímulos que permitían el acreditamiento del impuesto a cargo contra el impuesto especial sobre producción y servicios pagado por la adquisición de combustible y las cuotas carreteras pagadas, permitiendo reducir de manera significativa las cargas fiscales.

A partir de 2014, con la creación de este nuevo capítulo, se estableció que las personas morales que llevaran a cabo la actividad de autotransporte de carga o pasajeros, se ubicarían en el régimen general de personas morales, lo que significaba pasar de una base de flujo de efectivo a un coeficiente de utilidad. Dicha cuestión se modificó el día 07 de febrero de 2014, en la regla I.3.8.4. en la que se estableció que dichas personas morales podían tributar en dicho régimen siempre que el 90% de sus ingresos correspondieran a la actividad de autotransporte de carga o pasajeros ya sea de manera individual o por medio de un coordinado, de acuerdo al artículo 73 de la ya tan citada ley vigente a partir de 2014, las personas morales pueden aplicar el artículo 76, que se refiere a las obligaciones fiscales de las personas morales exclusivamente, lo cual permite identificar la diferencia entre los coordinados y las personas morales que operan y tributan en lo individual, los coordinados y sus integrantes.

En los artículos 72 y 73 del régimen De los coordinados, se estable que las personas físicas que sean integrantes de personas morales o de coordinados podrán cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual, haciendo deducibles de manera proporcional los gastos que haya realizado la persona moral, o bien por medio de los coordinados o personas morales de las cuales sean integrantes, pero en ningún caso se establece que una persona física sin ser integrante de

alguna persona moral o coordinado pueda tributar individualmente, de acuerdo a esto las personas físicas que opten por tributar individualmente no podrán entrar al régimen de los coordinados y tendrán que tributar en el régimen de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, sin embargo dichas personas físicas pueden aplicar las facilidades administrativas y estímulos fiscales, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en las mismas.

También se agregaron nuevas cargas administrativas y facilidades administrativas. En el aspecto financiero, el impacto principal fue en los gastos, por las respectivas modificaciones a las facilidades administrativas se derivó un aumento en la carga fiscal, al no poder aplicar las deducciones por gastos menores, esto se reflejó en la recaudación de acuerdo a informes anuales por parte de las autoridades correspondientes, en donde aumento en un 30% en comparación con el año 2013, en otros casos dichos contribuyentes optaron por pertenecer a otro régimen que les proporcionara una estabilidad económica favorable, el Régimen de Incorporación Fiscal, al optar por dicho régimen, no pueden aplicar las facilidades administrativas otorgadas.

Derivado de la reforma fiscal las autoridades competentes ejercen mayor control sobre dicho régimen, obteniendo información continua de cada uno de sus movimientos a través de las nuevas obligaciones fiscales, tanto de un coordinado individual, como de cada uno de sus integrantes. Al restringir las facilidades administrativas y estímulos fiscales propicio a una mayor recaudación del impuesto, y sobre todo en lo respecta en la limitación en la deducibilidad de sus gastos. Sin lugar a dudas la transición de 2013 a 2014 fue un impacto considerable para dichos contribuyentes.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliografía

Caballenas, G. (2006). Diccionario jurídico elemental. Editorial Heliasta. México. p. 190.

Cárdenas, C. (2008). Resolución de facilidades administrativas para los sectores que en la misma señalan para el 2008: actividades ganaderas y autotransporte terrestre. Revista mensual pagos de impuestos en español. Mayo del 2008. p. 100.

Corral, M. (2013). Estudio practico del ISR y del IETU para las personas morales, Editorial Isef. México decima sexta edición. p. 49-51.

Domínguez, J. (2006). Pagos provisionales del I.S.R. y el I.A. Editorial Isef. México. pp. 100-118.

Domínguez, J. (2013). Pagos provisionales del I.S.R. y el I.E.T.U. con casos prácticos. Editorial Isef. México. Quinta edición, Pp. 89-120,123.

Domínguez, J. (2014). Pagos provisionales del I.S.R. 2014 con casos prácticos. Editorial Isef. México. Pp. 119-140

Domínguez, J. (2015). Pagos provisionales del I.S.R. 2015 con casos prácticos. Editorial Isef. México. Quinta edición, pp. 129- 152.

Domínguez, J. (2016). Pagos provisionales del I.S.R. y el I.E.T.U. con casos prácticos. Editorial Isef. México. Quinta edición, pp. 131- 152.

Domínguez, J. (2017). Pagos provisionales del I.S.R. 2017 con casos prácticos. Editorial Isef. México. Trigésima séptima edición pp. 119- 140.

Domínguez, C.A. (2014). Los fines extra fiscales de los tributos. Editorial Porrúa. México. p.214.

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. Pp. 47-79.

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. Pp.313-326.

Loeza et al. (2008). Estudio de pérdida fiscal generada por el transporte terrestre, adjudicación directa no. aors6-315-ad-s108/08 del servicio de administración tributaria

Luna, A. (2017). Casos prácticos del ISR para personas físicas con actividades empresariales 2017 Editorial Isef. México. Décima edición. Pp.19-52

Manzano, E. (2010) Las deducciones en el ISR para personas morales del régimen general Pp. A61- A68.

SAT, centro de estudios hacendarios, UNAM 2008.Mexico. pp. 7, 12, 25,30.

Sánchez, N. (1999). Derecho fiscal mexicano. Editorial Porrúa. México, p. 51.

Sol, H. (2012).Derecho fiscal. Editorial Red tercer milenio, Estado de México, p.6.

Úrdiales, E. (2006). Los ingresos tributarios del sector público de México. Editorial Universidad Autónoma de México, facultad de economía. México. pp. 181-234.

Legislación

DOF, 2016. Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes en la misma se señala para el ejercicio 2016.

DOF, 2015. Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes en la misma se señala para el ejercicio 2015.

DOF, 2014. Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes en la misma se señala para el ejercicio 2014.

DOF, 2013. Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes en la misma se señala para el ejercicio 2013.

SEGOB, 2016. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2015. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2014. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2013. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México..

SEGOB, 2016. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2015. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2014. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2013. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2016. Ley de Ingresos de la Federación, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2015. Ley de Ingresos de la Federación, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2014. Ley de Ingresos de la Federación, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2013. Ley de Ingresos de la Federación, Secretaria de Gobernación, México.

SEGOB, 2013. Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, Secretaria de Gobernación, México.

Fuentes electrónicas

Barrera, A. (4 de agosto de 2014). Régimen fiscal frena al transporte. Expansión. Recuperado de <http://expansion.mx/economia/2014/08/01/regimen-fiscal-frena-al-transporte>

Ey (2013). Resumen ejecutivo reformas fiscales – 2014. Recuperado de <https://es.scribd.com/document/203163569/EY-Resumen-Ejecutivo-Reformas-Fiscales-2014>

Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2005). El ingreso tributario en México. Recuperado de <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>

Cámara de Diputados. (2013). Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2014, y se reforma el primer párrafo del artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5322823&fecha=20/11/2013

Cámara Nacional de Autotransporte de Carga. Recuperado de <http://canacar.com.mx/servicios/fiscal/2-estimulos-fiscales-para-el-sector-autotransporte-de-carga/>

Diario Oficial de la Federación.(2016).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

Diario Oficial de la Federación. (2016). 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

DOF. (2013). Decreto de iniciativa de ley 2014. Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/pef2014/ingresos/06_lir.pdf.

DOF. (1989).Oficio por el que se autoriza la constitución y funcionamiento de la Cámara Nacional del Autotransporte federal de Pasaje y Turismo. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4829502&fecha=28/09/1989&print=true

DOF. (1989).Oficio por el que se autoriza la constitución y funcionamiento de la Cámara Nacional del Autotransporte de Carga. Recuperado de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4829707&fecha=29/09/1989&print=true

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 de http://www.diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4722270&fecha=07/03/1985

García. (2015).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>

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 de <http://imcp.org.mx/wpcontent/uploads/2013/01/Fiscoactualidades-enero-2013-01.pdf>

PRODECON. (2017) Procuraduría de defensa al contribuyente. Recuperado de www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemicos/2017/08-2017-analisis-sistematico/analisis_sistematico_8_2017_.pdf

SCT. (2008). Secretaria de Comunicaciones y Transportes. Glosario de términos. Recuperado de http://www.sct.gob.mx/fileadmin/direccionesgrales/dgaf/est_basica/est_basica_2008/eb2008-12-glosario.pdf

Servicio de Administración Tributaria (2015) Cuarta resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2015 y sus anexos 1, 1-a, 3, 7, 11, 14, 15, 23 y 26-Bis. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/M_4aRMRMF_25092015.pdf

CANACAR (2014). Cámara nacional del autotransporte de carga. Servicios fiscales. Recuperado de <https://canacar.com.mx/servicios/fiscal/>

INEGI- SCT (2016). Instituto Nacional de Estadística y Geografía SCT-Principales Estadísticas del Sector de Comunicaciones y Transportes 2016, Recuperado de: <http://www.sct.gob.mx/fileadmin/DireccionesGrales/DGP/estadistica/PrincipalesEstadisticas/PE-2016.pdf>