

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LOS CAUSANTES MENORES EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A

MARIA DE LOURDES VILCHIS TREJO

**DIRECTOR DEL SEMINARIO
C. P. Y LIC. EN DERECHO JOSE MARTINEZ SANTILLAN**

MEXICO, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

T E M A R I O

CAPITULO I GENERALIDADES.

- A) Breve Reseña Histórica del Causante Menor.
- B) Que era la Calificación y la Clasificación.
- C) Cual era la Base Gravable del Causante Menor.
- D) Que Cambios o Reformas se han dictado para estos Contribuyentes.

CAPITULO II LOS CAUSANTES MENORES EN LA NUEVA LEY DE 1965.

- A) La Nueva Técnica de la Ley.
- B) Clasificación de los Contribuyentes.
- C) Cambios de Causantes Menores a Mayores y de Mayores a Menores.
- D) La Regulación Legal de los Causantes Menores.

CAPITULO III DEL PAGO Y DE LA DECLARACION.

- A) La Determinación de la Base Gravable.
- B) El Pago del Impuesto de los Causantes Menores.
- C) Los Casos de Estimativa contenidos en la Ley.
- D) La Declaración Anual de Impuesto de los Causantes Menores

E) Causantes Menores con Obligación de Participar Utilidades a sus Trabajadores.

CONCLUSIONES .

CAPITULO I

GENERALIDADES

A) Breve reseña histórica del CAUSANTE MENOR. B) Que era la Calificación y la Clasificación. C) Cual era la Base Gravable del CAUSANTE MENOR. D) Que cambios o reformas se han dictado para estos contribuyentes.

A) BREVE RESEÑA HISTORICA DEL CAUSANTE MENOR.

Puede afirmarse que la primera regulación que se hizo sobre este tipo de Contribuyente fué en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, la que introdujo por primera vez entre sus modificaciones o reformas a lo que hoy conocemos como CAUSANTES MENORES. Para este efecto se adopto un sistema semejante al que existia en Francia denominado la "cifra de negocios", para establecer un régimen especial tributario en materia de impuesto sobre la renta, respecto a causantes cuyos ingresos por concepto del ejercicio de actividades comerciales, industriales o agrícolas no llegarán a rebasar la suma de \$ 100,000.00 estableciendose un régimen distinto al des resto de los causantes de las mismas cédulas, en que para la determinación de la base gravable como se verá más adelante no era como para los demás Contribuyentes, la diferencia entre los Ingresos logrados en el ejercicio fiscal, menos las deducciones permitidas por la Ley sino que para el MENOR su régimen fiscal contenido en lo que fué el Capítulo XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que tuvo vigencia en forma limitada, para los años de 1932 y 1933, se estableció en primer lugar que aquellos causantes cuyos ingresos totales anuales no rebasaran la suma de \$ 10,000.00, estarían exentos del pago del impuesto; que tratándose de los causantes con ingresos superiores a esa cifra, para determinar la base -

gravable, se seguiría el siguiente procedimiento: de la suma total de ingresos que no rebasara la cifra de \$ 100,000.00 se deduciría la cantidad de \$ 10,000.00 que era la cifra exenta y al remanente se le aplicarían los porcentajes que se señalaron en la propia Ley para determinar de manera estimada la utilidad presunta o legal para efectos de la aplicación de la tarifa respectiva.

Así, por primera vez se estableció una clasificación por giro de actividad, dividiéndolas en primer lugar en los aspectos comerciales, industriales y agrícolas y en cuya lista puede uno percatarse que la enumeración se lleva por orden alfabético de los diversos tipos de giro, principiando en materia comercial por alimentación, artículos de lujo etc., Así al ingreso total deducidos los \$ 10,000.00 se aplicaba el coeficiente de utilidad señalada en la tabla de porcentajes y se conocía así la utilidad o base gravable legal, a ella se aplicaba el monto de la tarifa correspondiente.

Tiene especial importancia esta tabla de porcentaje de utilidad porque posteriormente aún cuando quedó derogado el sistema, a partir del 1.º de Enero de 1934, sin embargo estos porcentajes de utilidad siguieron utilizándose por disposición de leyes posteriores, para los efectos de su aplicación, respecto de la determinación estimativa o de oficio de los resultados, cuando los contribuyentes no presentaban sus declaraciones o bien cuando habiéndolas presentado ofrecieron irregularidades que no fuere posible de terminar por los medios normales, la utilidad real del contribuyente.

Consecuentemente aún cuando desaparecio prácticamente en corto tiempo la aplicación de este sistema, sin embargo tuvo fuerte influencia para la forma de determinación de la base gravable en los casos de Estimativas, toda vez que la Ley contenia porcentajes de utilidad presunta aplicable a los diversos giros comerciales, industriales o de servicio que por determinadas circunstancias marcadas en la Ley, el Contribuyente se hacia merecedor a ese régimen fiscal.

Aún en la Ley actual encontramos una enumeración para los efectos de la determinación estimativa ahora denominada Presunta del ingreso gravable en aquellos casos en que por omisión de las declaraciones o por deficiencias o irregularidades en los datos de la contabilidad, no sea posible hacerlo en forma directa. Aparentemente hay una diferencia, pero en la realidad es que el sistema sigue siendo el mismo, pero nada más que ya consignado en forma categórica.

A propósito de este régimen fiscal especial decretado por la Ley del Impuesto sobre la Renta para este tipo de Contribuyente, surge la interrogante de saber cual o cuales hayan sido las causas o motivos para fijarlo. La respuesta no se hace esperar y prácticamente hablando diriamos que son estas :

1o. El numeroso grupo de Contribuyentes en este nivel y hasta cierto punto lo limitado del personal de Hacienda para atenderlos, lo que hacia sumamente difícil y laborioso poder llevarles a cabo revisiones y controles de las declaraciones de estos, de allí que como un elemento más de la autodeterminación del Impuesto, se fijaba al propio Contribuyente la facilidad de que al manifestar sus Ingresos, procedieran a-

determinar como la Ley lo marcaba, a base de aplicar a los ingresos logrados en el año, la Tabla Clasificadora contenida en esta, lo que resultaba muy sencillo y rápido de hacer.

2o. Que como son Contribuyentes de muy bajos recursos puesto que ello obedece al hecho de tratarse de inversiones de capitales sumamente modestos, por lo mismo los renglones a deducir eran igualmente de bajísimo - importe que no valía la pena revisar o someter a una auditoría fiscal, con el consabido tiempo inútil aplicado para esto lo que implicaba desatender a los contribuyentes que si valía la pena supervisar o revisar sus declaraciones, dado que sus importes de ingreso - eran de mucha mayor consideración, es por esto que se pensó en aplicar este sistema que resulta muy accesible para el propio contribuyente.

3o. En aquella época seguramente el servicio contable era muy reducido y sobre todo siendo negocios pequeños el tenedor de libros no le interesaba mayor cosa hacerse cargo de estos y si lo hacían, no llevaban -- una contabilidad adecuada para cada uno de los contribuyentes sino un simple control de ingresos y egresos esto mismo se observó en Francia, lo que orilló a que fiscalmente se les diera un trato que resultara rápido, sencillo y fácil el determinarles sus bases gravables.

4o. También podemos señalar que como no podían estos Contribuyentes hacer ninguna deducción legal, sino - que sólo sobre los ingresos totales se aplicaba el -- porcentaje, que de acuerdo con el giro explotado les correspondía, por lo tanto este sistema simplificaba al máximo el trabajo del Fisco, pues lo único que se tenía que vigilar era el monto de los ingresos que co

rrespondiera con los verdaderos y exactos volúmenes de ingresos percibidos; gracias a este sistema de Clasificación se lograba una muy rápida y sencilla determinación de diferencia de Impuesto a cargo del Contribuyente, lo que representaba una tarea o función simple y rápida de desarrollar.

Desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925 se contempló la división o diferenciación que poco a poco el propio legislador quiso dejar asentada, consistente en Contribuyentes con Ingresos Mayores y con Menores, todo ello partiendo de la consideración del volumen de ingresos percibidos y además la clase de actividad o giro explotado, pero lo que hay que aclarar, que se habló de estos no sólo en las Cédulas I, II o III sino también en la V en relación a los profesionistas, y así tenemos que en la Ley de 1932 se habla en el artículo 41 de que "tratándose de causantes comprendidos en las Cédulas I y V con ingresos menores de \$ 1000,000.00 la utilidad gravable se determinara por las Juntas Calificadoras, teniendo presente no solo los datos de contabilidad, sino la naturaleza del negocio y las informaciones que se obtengan de casos similares". Es decir que entonces el sistema de aplicar cuotas fijas y clasificar a los Contribuyentes con ingresos menores no solamente se aplicó para los dedicados a las actividades comerciales, sino que se hizo extensible para otras Cédulas.

B) QUE ERA LA CLASIFICACION Y LA CALIFICACION.

Sobre estos conceptos que no eran sino sistemas o procedimientos de determinación por parte de las Autoridades Fiscales, acerca de la aceptación o modificación decretada por estas a los datos consignados en las declaraciones de los Contribuyentes, una vez efectuadas se puede decir leves o superficiales revisiones a los datos contenidos en ellas; sobre estas podemos decir lo siguiente :

Hacia los años de 1941 y 1950 se estructura en Hacienda el mecanismo de administración del Impuesto sobre la Renta; en efecto, la base del sistema partió precisamente del hecho de tomar fundamentalmente en cuenta las bases o niveles de ingresos de los Contribuyentes, es decir distinguiéndolos en Causantes Menores y Mayores, de tal manera que para el control de estos se creó la Dirección del Impuesto sobre la Renta, cuya sede se encontraba en Palacio Nacional, misma que funcionaba asencialmente a través de dos grandes Departamentos que eran : El Departamento Técnico-Calificador que tenía Jurisdicción en el D.F., precisamente dedicado a Calificar y Clasificar a los Contribuyentes en todas las Cédulas que abarcaba la Ley respectiva, pero con una limitación en cuanto a montos de Ingresos, pues este Departamento únicamente conocía de casos de Contribuyentes con Ingresos hasta de \$ 4'999,999.99 anuales; límites que abarcan tanto el de los niveles de Menores como el de Mayores.

En cambio los Contribuyentes con Ingresos superiores a \$ 5'000,000.00 eran calificados únicamente por un Departamento muy importante que se denominaba Junta Calificadora y que era la que se encargaba de revisar o Calificar a puras Empresas de gran volumen de -

ingresos, además dicha Autoridad contaba con un equipo muy selecto de Auditores Fiscales, quienes se encargaban de llevar a cabo las auditorias a las Empresas fuertes del país.

El control administrativo del Impuesto se reforzaba muy considerablemente a base de una desconcentración que se ordeno, consistente en la creación e instalación en el interior de la República de nueve Delegaciones Calificadoras en que se dividió la República encargadas de calificar a los causantes en ellas domiciliados con ingresos hasta de \$ 5'000,000.00 anuales. Por lo que toca a los Causantes Menores, se dispuso que dentro de la jurisdicción de las funciones del Departamento Técnico Calificador así como de las Delegaciones Calificadoras, se involucraban a todos aquellos contribuyentes que tuviesen ingresos menores a los \$ 100,000.00 anuales a fin de aprobarles o rechazarles sus declaraciones, mediante una determinación consistente en un aumento en ingresos que realmente se hacia en forma estimativa, dado que no se llevaba a cabo ninguna revisión o trabajo de auditoría, el propósito era únicamente probar al contribuyente en el sentido de que según criterios del Fisco cada sujeto debía ir anualmente manifestando mejores y más altos ingresos, y en cierta forma tenia programados ciertos niveles de aumento que en los diversos giros controlaba, dando motivo a que de no elevarse estos ingresos a los margenes o proporciones previamente estudiadas por Hacienda, entonces es cuando venia una modificación en los datos manifestados en las declaraciones que estos presentaban, originandose con esto diferencias de impuesto a su cargo, y aqui es donde pensamos que era una prueba a que se sometia al cau--

sante, en caso de allanarse a esta diferencia, se pagaba y el Fisco lograba su propósito de engrosar más su ya elevado nivel de recaudación, y a la vez le servía de base o trampolín para que al siguiente año intentara volverle a aumentar un poco los ingresos manifestados por estos y así sucesivamente.

En 1961 por Decreto de 28 de diciembre de ese año se introduce un cambio sustancial en las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que venimos comentando. Estas reformas habían de ser por otra parte el antecedente de la modificación un tanto estructural del sistema.

Hasta el año de 1961 en nuestro país, las declaraciones presentadas por los contribuyentes deberían -- ser objeto de una calificación fuese por las Juntas - Calificadoras inicialmente o por el Departamento Técnico Calificador, las Delegaciones Calificadoras Fiscales y la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta, dentro de su respectiva competencia territorial y por la cuantía.

De tal suerte que la declaración del contribuyente representaba una forma de que éste determinara la base gravable y el monto del impuesto que de acuerdo -- con esa base gravable consideraba correcto; sin embargo a través del sistema de calificación la declaración del contribuyente no tenía un carácter de definitividad, sino que este lo adquiriría hasta el momento -- en que, previa la revisión o por cualquier otro sistema, se determinaba por la autoridad revisora o calificadora la base definitiva considerada como gravable -- por la autoridad fiscal y en consecuencia el monto definitivo del impuesto.

En estas condiciones entre nosotros se presentó el problema cada vez más agudizante desde la creación -- del Impuesto sobre la Renta, de que a medida que fue creciendo el número de contribuyentes, se produjo una constante presión sobre la autoridad fiscal para que esta en definitiva llevara a cabo el estudio de las declaraciones y previa calificación determinara en definitiva la base gravable y el impuesto correspondiente. Debido indudablemente a las dificultades que la revisión total de las declaraciones representaba, a través de los diversos sistemas empleados no obstante que el ideal de la Ley, era que se examinara cuidadosamente toda declaración, revisando todos y cada uno de los renglones integrantes de la misma: ingresos obtenidos, costos, gastos en general, examinándola para ver si reunían los requisitos establecidos en la Ley para poder ser deducidos y determinar la base gravable, lo que ocasionaba un trabajo importante para la administración. Lógicamente venía creando paulatinamente rezagos que forzaban a la autoridad administrativa a buscar diversas soluciones para ello. Recordamos la necesidad de iniciar lo que se llamó un plan intensivo de revisión y calificación de declaraciones en la última parte del año de 1941 y todo el año de 1942 en que con toda celeridad y rapidez, incrementando el personal dedicado a estas actividades y además con un trabajo de tipo extraordinario, trabajando jornadas mayores de las normales, se intentó poner al corriente la calificación de todos los contribuyentes cuyas declaraciones se encontraban pendientes de calificar.

Para el contribuyente tenía especial importancia --

esa situación, porque dadas las normas vigentes en la época, bastaba simplemente que la autoridad fiscal hiciera cualquier gestión tendiente a la revisión de -- las declaraciones, para que se interrumpiera el término prescriptorio y así las declaraciones de un contribuyente a través de los medios de liquidación definitiva 15 o 10 años o más; en consecuencia el contribuyente tenía especial interés en él. Los sistemas como el del plan intensivo implicaban, una revisión rápida acelerada, no siempre perfectamente desarrollada, ni con estricto apego a la técnica contable, ni a la técnica fiscal y por lo tanto era motivo de constantes juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal, lo que en muchas ocasiones podía dar fin a la situación del causante, pero en otras cuando simplemente daba lugar a una sentencia, que ordenara la reposición del procedimiento, volvía a dejar en el mismo estado anterior la situación fiscal del contribuyente, que quedaba sujeto a una posterior y una nueva revisión.

En el año de 1948 como consecuencia de la expedición de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que entre otras cosas tuvo la atingencia de establecer que en esta materia, de los contribuyentes, -- tendrían una presunción de veracidad, compitiendo a la autoridad fiscal el comprobar en su caso la falsedad y no pudiendo ser objeto de calificación, sino -- simplemente de una revisión en que forzosamente la autoridad, debería comprobar la falsedad de los datos declarados, y también como consecuencia de la expedición de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal Federal, que fue el primer intento de -- elevar ya específicamente a la calidad de delito, la evasión del impuesto que lógicamente tenía también --

una influencia importante y así se demostró, ya que - en el mes de febrero de 1948, so pretexto de los problemas causados por la expedición de la nueva Ley de Ingresos Mercantiles se convocó a una Convención Nacional Extraordinaria de Causantes a fin de que se -- plantearan los problemas supuestamente originados por dicha Ley y que en realidad se demostró que la gran - preocupación de los causantes no era precisamente con relación a esa Ley, sino con la expedición de la Ley- Penal de Defraudación, lo que originó por una parte - que el Secretario de Hacienda en ese entonces hiciera una declaración en el sentido de que la Secretaría de Hacienda manejaría la Ley Penal de Defraudación con - extrema cautela y cuidado, lo cual tiene su explica-- ción, si pensamos que a la sazón si se hubiera queri-- do aplicar en todo su estricto rigor la Ley Penal de Defraudación Impositiva, hubiera sido tal vez necesari-- o amurellar la República y constituir la en cárcel - absoluta para todos y cada uno de los contribuyentes- nacionales y los extranjeros residentes en México. En consecuencia dadas estas situaciones también la Secre-- taría de Hacienda a fin de expeditar la resolución -- del problema de las múltiples declaraciones pendien-- tes de revisión y calificación en materia de impuesto sobre la renta, expidió un Decreto que se conoció con el nombre de "Borrón y Cuenta Nueva", en el cual se - establecía que los contribuyentes podían liquidar -- cualquier crédito pendiente a su cargo, con ciertos - incrementos a las utilidades, que hubiesen declarado- en sus manifestaciones anteriores y aún se les permiti-- a abrir nueva contabilidad, en la cual podían inclu-- ir aquellos activos que no hubieren estado registra-- dos con anterioridad, lo cual en el Distrito Federal-

obedecía al sistema que había regido en materia de - gravamen a las actividades comerciales e industriales, en que se tomaba como base del gravamen el llamado -- "capital en giro" que se fundaba principalmente en el monto total de los activos, lo cual en cierta forma - inducía a los contribuyentes a reducir el valor de - los activos, omitiendo aquellos sobre todo de mayor - valor, y por otra parte porque una de las formas más- fáciles de poder reducir, sin grandes problemas la -- utilidad para efectos del impuesto sobre la renta, -- era a base del corte o reducción de los inventarios - finales de las empresas, de donde esos cortes periódicos iban originando que las empresas año con año, la- que primero había reducido \$ 100,000.00 en su inventa- rio, al año siguiente para compensarse tenía que redu- cir \$ 200,000.00 de tal manera que no era extraño que una empresa en aquellas épocas pudiera haber reducido sus inventarios en 2 o 3 millones de pesos, no obstan- te que tenían las existencias materiales.

Así pues se les dio esa nueva oportunidad que fue- empleada y aprovechada por muchas empresas, precisa-- mente para subsanar irregularidades anteriores, pero- indudablemente que, a pesar de esas facilidades, a pe- sar de la confianza dada a los contribuyentes, en el- sentido de que el balance modificado con el cual -- abrieron sus nuevos libros de contabilidad, no daría- motivo a que se pudiera tomar como elemento probato-- rio en contra de los contribuyentes, por lo que se - refiere a los ejercicios anteriores, privando de cual- quier valor probatorio dentro o fuera de juicio a los datos que por ese motivo se produjeran por los contri- buyentes, se resolvió en parte el problema de la cali- ficación pero no fue sino un paliativo al problema ge- neral.

A partir de 1948 volvieron a irse acumulando las - declaraciones pendientes de calificar y como conse--- cuencia de ello se produjeron en forma normal requeri mientos para la autoridad fiscal de buscar procedi--- mientos más o menos acelerados para poder resolver el problema de la cuantía de los negocios cuyas declara ciones se encontraban pendientes de calificar.

En el año de 1961 y después de más de un año de - que se habían paralizado las actividades calificado-- ras dentro de la Secretaría de Hacienda y haberse ini ciado la labor de revisión con la intención de efec-- tuarla en forma normal de acuerdo con las disposicio nes legales, había que seguir algún procedimiento y - desde luego para reiniciar el trabajo se ideó hacerlo principalmente por zonas económicas semejantes. Ello dio motivo que al producirse las primeras solicitudes de datos por parte de la Secretaría de Hacienda para realizar el examen de las declaraciones se produjeron movimientos de agitación entre los contribuyentes, -- que llevó a lo que se conoció como el procedimiento - de Regularización Fiscal, cuya finalidad era revisar-- también con la mayor rapidez posible todas aquellas - declaraciones en las que no hubiere transcurrido el - término prescriptorio normal de 5 años, haciendo en - cierta forma caso omiso de las interrupciones que se hubieren podido producir y que como consecuencia de - ello se procedería a una revisión rápida permitiendo que los propios contribuyentes declararen cuáles ha-- bían sido las omisiones, principalmente de ingresos - en que hubieran podido incurrir, a fin de determinar-- conjuntamente las diferencias de impuestos en materia de ingresos mercantiles y en materia de impuesto so-- bre la renta.

Todos estos sistemas producen inquietud, intranquilidad y tienen además como consecuencia el que el causante que efectivamente ha evadido el impuesto, o el que lo ha evadido en mayor proporción, indudablemente que se encuentra a la postre en mejores condiciones - que aquel que ha declarado con mayor exactitud o por lo menos con menor inexactitud. Todo ello implicaba - una labor importante, así la presión del contribuyente era constante y permanente para saber cual era definitiva su obligación tributaria, ya que no adquiría definitividad, mientras no hubiera sido revisada la declaración y determinada por la autoridad fiscal la base gravable y consecuentemente la suma definitiva a su cargo.

Por otra parte puesto que las declaraciones de los contribuyentes, no adquirirían un carácter de definitividad, si como consecuencia de haber efectuado los pagos provisionales, el monto del impuesto satisfecho - excedía del que realmente correspondía pagar al contribuyente de acuerdo con el resultado definitivo anual, representaba un crédito a su favor que no podía reclamar de la autoridad fiscal porque no se había determinado en cantidad líquida, en forma definitiva -- por la misma autoridad fiscal y por lo tanto no se hacía exigible la devolución de esas cantidades pagadas de más. Todo ello era motivo también de que aquellos contribuyentes que por esas circunstancias tenían créditos a su favor también permanentemente estuvieren - realizando esa presión sobre la autoridad fiscal.

Contemplados estos problemas, analizada la conveniencia de mantener el sistema de calificación como - tal, o bien de mantener simplemente la facultad de la

autoridad fiscal para revisar cuando estimare pertinente las declaraciones de los contribuyentes, lo -- cual implica ya no un requerimiento, sino simplemente una facultad de control que la autoridad puede ejercer o no ejercer y siempre de los términos señalados -- por la ley, se optó por suprimir el régimen de califi -- cación.

Así una de las más importantes reformas de acuerdo con el Decreto de 28 de diciembre de 1961 fue el su -- primir en la Ley del Impuesto sobre la Renta el tradi -- cional sistema de calificación.

La diferencia entre calificación y revisión es la -- siguiente :

la. REVISION es un acto que la autoridad puede reali -- zar o no, lo hará en aquellos casos en que considere -- pertinente llevar a cabo la revisión por presumir que puede estarse evadiendo el impuesto, pero el contribu -- yente que ha presentado su declaración en principio -- ha determinado su obligación a cumplir en forma defi -- nitiva para él, sin perjuicio de las investigaciones -- que pueda llevar a cabo la autoridad fiscal para com -- probar su exactitud, pero, la ausencia de la revisión no causa ningún perjuicio al contribuyente. En el ca -- so de la CALIFICACION por el contrario; como indicába -- mos la revisión y determinación por parte de la auto -- ridad fiscal de la base gravable y del monto del im -- puesto a pagar era un requerimiento necesario y la si -- tuación del contribuyente no quedaba depurada si no -- se había llevado a cabo el acto de revisión por lo -- que la autoridad fiscal debía sistemáticamente revi -- sar, con el objeto de otorgar un finiquito al contri -- buyente respecto a sus obligaciones pasadas.

Así pues pensamos que este criterio de supresión de la calificación en materia de impuesto sobre la renta fue uno de los principales pasos con motivo de la reforma, ya que permitió sobre todo dejar en manos del contribuyente la responsabilidad principal definitiva de DECLARAR la verdad de sus operaciones y estar conciente de que del mayor apego a las disposiciones fiscales, dependía su absoluta tranquilidad, sin esperar a la absolución por parte de la autoridad fiscal previa la revisión de sus declaraciones o cualquier procedimiento de calificación de ellas.

Las últimas declaraciones calificadas en materia de impuesto sobre la renta fueron aquellas que terminaron en cualquier período, hasta el 31 de diciembre de 1961, cualquier declaración que abarque un día del año de 1962, aún cuando fuese del 3 de enero de 1961 al 2 de enero de 1962 ya no era susceptible de calificación y por lo tanto los datos consignados en ella tenían una presunción de veracidad en favor del contribuyente, no siendo ya calificable.

Se introdujo también esta variante, cualquier cantidad que el contribuyente declara como saldo a su favor por impuesto cubierto, con motivo de los pagos provisionales efectuados, dan motivo a que el contribuyente pueda disponer de esos saldos, ya sea para su compensación o para exigir la devolución.

Por lo tanto a partir del día siguiente a la fecha de presentación de la declaración le empieza a correr el término prescriptorio para obtener la devolución u operar la compensación correspondiente del saldo a favor.

Se modificó la ley para establecer que a partir de ese momento no operaría en la Ley del Impuesto sobre la Renta el principio de que las declaraciones serían calificadas y segundo que transcurrido un término de cinco años no susceptibles de interrupción, operaría la caducidad para efectos de que la autoridad fiscal pudiera determinar créditos adicionales con motivo de las revisiones que pudieran llevar a cabo, es decir, es un caso en que la prescripción transcurre y opera, una vez que se ha producido el término señalado en la Ley, y ninguna gestión de la autoridad, produce la interrupción de la facultad del fisco, para revisar, si no que transcurrido el término, no podrá ya el fisco en ningún momento producir un acto que determine un crédito fiscal, a cargo del contribuyente.

Por otra parte al no ser interrumpible o susceptible de interrupción, una vez transcurrido el término, el contribuyente queda liberado de cualquier responsabilidad, por omisiones o cualquier otra violación legal, cometida en el período que abarque la declaración.

El acto determinante por otra parte del fisco en su caso, como consecuencia de alguna revisión llevada a cabo en que pueda establecerse algún crédito a cargo del contribuyente, en forma adicional no constituye un finiquito para el contribuyente, sino que el fisco puede practicar tantas revisiones como considere necesarias, siempre y cuando no hubiese transcurrido el término de 5 años, de tal manera que, para exagerar, puede expedir una liquidación diaria durante el número de días necesarios, para integrar los 5 años; no constituye la resolución dictada por la administración un derecho oponible en cuanto a una nueva revisión.

Durante el período en que estuvo en vigor la calificación una vez efectuada esta, de ninguna manera podía volverse a intentar una revisión de la declaración, ni a determinar un crédito adicional, si previamente no se había demandado la nulidad de la calificación previamente dictada en ejercicio del recurso de lesividad.

Por lo tanto es otro cambio en la idea de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta que ocurre como una necesidad a la supresión del sistema anterior de calificación.

En conclusión: La CLASIFICACION no era otra cosa más que la verificación que hacía la Autoridad Fiscal bien sea el Departamento Técnico Calificador o las Delegaciones Calificadoras en su caso sobre los CAUSANTES MENORES en relación a los INGRESOS manifestados por estos, los cuales deberían mostrar un nivel de ag censo que deseaba la Secretaria de Hacienda se manifestara tomando en cuenta las circunstancias y condiciones de la Economía del país; es decir pretendía -- que año a año los contribuyentes manifestasen ingresos superiores cada vez, de no ser así, entonces procedía a decretarle en eso que se llamaba Clasificación un aumento en sus ingresos, sin importar cuidar ninguna deducción toda vez que como sabemos su cálculo se hacía únicamente partiendo del concepto de ingresos totales obtenidos. En caso de inconformidad -- del causante, este contaba con un recurso de Reconsideración Administrativa o bien en su caso el Juicio de Nulidad ante el H. Tribunal Fiscal de la Federación.

En tanto que la CALIFICACION no era otra cosa más- que también una modificación decretada a los resultados manifestados por los contribuyentes MAYORES per- estos si incluyendo deducciones permitidas o autoriza- das por la Ley; es decir que la Clasificación era el- Visto Bueno o aprobación que hasta cierto punto emi- tia la propia Autoridad Fiscal cuando encontraba en - orden los datos manifestados por los contribuyentes - en las Cédulas I, II y III de la Ley del Impuesto so- bre la Renta; en caso de modificaciones se les dicta- ba una liquidación en donde se les indicaba las irre- gularidades que se les habia detectado y las cuales - motivaban la diferencia de impuesto a cobrar. En caso de encontrarse en orden los datos declarados entonces se dictaba un oficio admitiendo en sus términos la de- claración en cuestión.

C) CUAL ERA LA BASE GRAVABLE DEL CAUSANTE MENOR.

Como ya hemos indicado este tipo de Contribuyentes se caracterizaba por sus ingresos bajos y por consecuencia no ameritaba ni exigía una vigilancia o supervisión amplia y profunda, sino que su situación se -- llevaba en la forma más simple y sencilla, tomando en cuenta además que por Ley no les correspondía hacer -- ninguna deducción, sino que la base de su determina-- ción gravable no era otra cosa sino sus **INGRESOS TOTALES** obtenidos en el año, los cuales se clasificaban -- conforme a una Tabla de Giros o Actividades a los que previamente el Legislador ya les había decretado un -- porcentaje de rendimiento o utilidad, tomando como -- punto de partida el tipo de giro o actividad a que **es** tuviera dedicado el contribuyente.

Este sector de contribuyentes constituye una excep-- ción a la idea general de Renta, ya que en lugar de -- tomar en cuenta la utilidad realmente obtenida, se -- aplica al ingreso bruto de los **MENORES** una cuota fija anual. La cuota no es arbitraria sino el resultado de considerar una utilidad teórica según el giro del ne-- gocio y conforme al ingreso, por lo que en cierto **sen** tido, se grava la utilidad previamente fijada por la-- Ley.

La ventaja otorgada a cambio del sistema rígido de cuota consiste en liberar a estos contribuyentes de -- llevar libros de contabilidad, para lo cual se requie-- ren los servicios de un especialista a quien se debe-- pagar honorarios, recargando los gastos de los peque-- ños negocios. En vez de los libros de contabilidad, -- estos contribuyentes solo están obligados a llevar un sencillo libro de ingresos y egresos, para registrar--

las entradas brutas obtenidas en el año y poder hacer la Clasificación prevista en la Ley y pagar la cuota-establecida para cada caso.

Ahora bien al parecer en los años ya citados de 1951 se había hecho sentir un tanto cuanto elevado el impacto impositivo para estos causantes, por lo que se había solicitado a la Secretaría la reducción de las cuotas aplicables a estos, misma quien juzgó pertinente reducir las cuotas establecidas para los comerciantes e industriales con ingresos menores de \$ 100,000.00 anuales y para los agricultores, ganaderos y pescadores con ingresos inferiores a \$ 200,000. anuales concederles una rebaja de un 40% aproximadamente, tomando en cuenta los diversos renglones de la tabla clasificadora, beneficiándose alrededor de 300,000 contribuyentes.

Para este tipo de causantes, la base del Impuesto sobre la Renta es la que resulte de multiplicar los ingresos brutos que hayan obtenido en un año de calendario, por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que les corresponda en los términos del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 43). Al resultado obtenido, se aplica la tarifa del artículo 34 de la citada Ley, para llegar a la determinación del impuesto causado.

Ahora bien tratándose de un ejercicio irregular, la base del impuesto será la cantidad que resulte de elevar al año los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio, a los que se aplicará la tasa respectiva para la determinación estimativa del ingreso gravable, al resultado obtenido se le aplica la tarifa del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y -

el impuesto anual que se obtenga se ajusta al número de días que haya abarcado el período de que se trate.

Claro es que ya estamos comentando lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1965, pero esto es así porque estoy tratando en -- conjunto como era la consideración que se hacia de la base gravable de este tipo de contribuyentes. Pues -- bien tenemos que el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene la facultad que se otorga a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para es timar los ingresos brutos de los causantes menores en los siguientes casos :

I.- Cuando no presenten la declaración o no lleven - los registros de sus operaciones a que estan obliga-- dos, no conserven la documentación a que se refiere - la Ley del Impuesto sobre la Renta o su Reglamento, - cuando se opongan u obstaculicen la iniciación o desa rrollo de una visita domiciliaria ordenada por la Se-- cretaria de Hacienda y Crédito Público o se nieguen a recibir la orden respectiva.

II.- Cuando los ingresos brutos declarados no sean su ficientes para cubrir el costo y los gastos normales del negocio.

III.- Cuando la intervención temporal de caja que se-- mende practicar durante períodos normales o las infor maciones que se obtengan de clientes o proveedores, - pongan de manifiesto la percepción de un promedio de-- ingresos brutos superior al declarado.

Para practicar las estimaciones a que se refiere - este precepto (artículo 44) se reuniran informes y se

practicarán estudios sobre el precio de mercancías, - artículos y servicios, su costo, los importes de renta del local o locales que ocupa el causante, el número de personas que trabajan con él, los sueldos y salarios, otros gastos y demás datos que puedan utilizarse.

Sobre los ingresos brutos estimados se determinará la base gravable en los términos del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los causantes menores tienen obligación de pagar su impuesto a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate. Como podemos apreciar por lo que hace a la base gravable de estos Causantes solo se tiene como objetivo directo el que se determinen sus ingresos brutos y sobre ese monto aplicar el porcentaje de utilidad que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, y desde luego en los casos en que el contribuyente sea omiso en la presentación de su declaración entonces se procederá a determinarle en forma estimativa su ingreso bruto.

D) QUE CAMBIOS O REFORMAS SE HAN DICTADO PARA ESOS
CONTRIBUYENTES.

Hasta antes de 1965, o sea cuando la Ley del Im---
puesto sobre la Renta era Global, en el renglón de --
Causantes Menores, realmente los principales cambios-
o reformas que se dictarón fuerón únicamente en lo re
lativo a la forma de Clasificarlos, que como ya se ex
plico en páginas anteriores, este sistema de Clasifi-
cación no era otra cosa mas que verificar que el con-
tribuyente que de antemano el Fisco ya había elabora-
do listas de giros y porcentajes de utilidad que se -
aplicarían a cada uno de los giros clasificados, lo -
que en realidad hacia sumamente fácil y sencillo de--
terminar el impuesto a pagar, porque el punto básico-
estaba precisamente en considerar que el contribuyen-
te hubiese manifestado con toda sinceridad sus ingre-
sos percibidos, pues de otra forma la situación ante-
el Fisco era de fraude o engaño, y es por esto que --
año tras año lo que a las Autoridades Fiscales era --
pensar en un cierto margen de ocultación de ingresos-
por parte de estos causantes, y para recuperar en --
cierta forma parte de estas fallas e irregularidades-
del menor, era por lo que se procedia a ir aumentando
el porcentaje de la clasificación que de la base gra-
vable se formulaba por las Autoridades Fiscales.

Se puede decir que desde el año de 1961 en adelan-
te hasta antes de 1965, se inicia un cambio en la for
ma de revisar o clasificar las declaraciones de los -
causantes menores, ya que se dejarón en segundo plano
las listas o tablas de clasificación, para ser substi-
tuidas por trámites que se traducian en peticiones a-
estos requiriendoles exhibiesen la documentación com-

probatoria de sus ingresos, así como de sus gastos - que pudieramos indicar fueran los normales y propios de su tipo de negocio a que se encontraba dedicado.

Es en esa época cuando había terminado de pasar - una campaña regularización fiscal hecha por la Secretaría de Hacienda, y el sistema consistió en comisionar por toda la República a empleados de esta Secretaría a fin de llevar a cabo una revisión de los causantes no solamente menores, sino incluso también mayores, pero desde luego no propiamente las grandes empresas, ya que esas continuaban siendo auditadas en sus casos por la Junta Calificadora del Impuesto sobre la Renta que como ya se indico en páginas anteriores, esta Autoridad practicaba auditorias directas a los contribuyentes con ingresos superiores a los --- \$ 5'000,000.00 anuales, y en aquella época realmente se antojaba tratarse de sumas de gran cuantía, y consecuentemente al ser formulada sus declaraciones, se involucraban numerosas deducciones y determinaciones de costos nada sencillos o fáciles de verificar.

En realidad, el Causante Menor nunca ha sido un problema inquietante para la Secretaría de Hacienda, sino que más bien por los cambios y reformas que se han dictado y que más adelante las analizaré con mayor detalle, repito todas se ocupan fundamentalmente de procurar fijar sistemas o procedimientos prácticos y simples para poderse controlar que se manifiesten con toda sinceridad el monto de sus ingresos, con la muy considerable ventaja de que ni contabilidad detallada necesitaban llevar, toda vez que únicamente se les pedía que se llevara un libro de ingresos y egresos, lo cual incluso muchas veces el propio contribu-

yente podía hacerlo y llevarlo personalmente sin tener que contratar los servicios de un Contador Público.

Otra preocupación era el de saber o conocer si únicamente explotaba una sola actividad, porque se dieron muchos casos de personas que tenían a la vez diversas actividades, luego entonces el Legislador tuvo la intención y propósito de dictar medidas tendientes a lograr una vigilancia y control lo más eficaz posible, a fin de conseguir evitar ocultaciones de ingresos así como de actividades no manifestadas. A través de la Tesorería del Distrito Federal fue como se consiguió que coordinada con la Secretaría de Hacienda - colaborará con ésta a fin de que en conjunto se pudiera hacer una campaña de esmerada revisión sobre estos causantes, que inexplicablemente se les tenía subestimados, y lamentablemente muchos contribuyentes aprovecharon estas circunstancias y por años estuvieron pagando lo que se les antojaba; tiempo después los cambios que se han decretado han sido como lo explicare un poco más adelante el muy conocido sistema de Convenios a Cuota Fija que se han llevado a cabo a través de la Tesorería del Distrito Federal y en los Estados o Entidades Federativas a través de las Tesorerías de cada Estado.

Es decir, los principales cambios o reformas dictadas para estos contribuyentes, se reducían únicamente a buscar la manera de tener un mejor control sobre -- los ingresos que declaraban, no era de preocuparse -- tratar de vigilarles deducciones, toda vez que nunca se les ha permitido el régimen de deducciones. Solamente se consideró también el señalar claramente las-

reglas aplicables para los cambios que se dieran de -
causantes menores que pasaran a mayores y algunas si-
tuaciones que se tradujeron en sistemas opcionales de
cambiar a mayor o bien seguir dentro de tales siste--
mas.

Como vemos el régimen fiscal de estos contribuyen-
tes ha sido de lo más práctico y simple, únicamente -
si creemos que se les ha dejado muy libres e incluso-
esos Convenios a Cuota Fija seguido no guardan una --
justa proporción con el verdadero nivel de ingresos -
conseguido por el contribuyente.

LOS CAUSANTES MENORES EN LA NUEVA LEY DE 1965.

A) La nueva técnica de la Ley. B) Clasificación de los Contribuyentes. C) Cambios de Causantes Menores a Mayores y de Mayores a Menores. D) La regulación legal de los Causantes Menores.

A) LA NUEVA TECNICA DE LA LEY DE 1965.

Siempre que se decreta una Reforma Fiscal se tienen analizados y previstos innumerables circunstancias y factores que intervienen en forma definitiva en la vida de los Ciudadanos, factores que la mayoría de ellos son de orden social, económico, moral, costumbrista, financieros etc. Es decir la reforma fiscal no puede llevarse a cabo mediante un cambio radical que se opere repentinamente, sino por el contrario, debe realizarse paulatinamente con el fin de que existan diversas etapas tendientes a lograr que la legislación fiscal sea cada día más justa y equitativa, a la vez que operante, y permita que evolucione la forma de pensar y de actuar de los contribuyentes y de las propias autoridades fiscales para lograr en ambos una educación en materia fiscal que permita la de bida aplicación de los preceptos legales y se obtengan las metas para los que fueron creados. Esta Reforma Fiscal ha originado que durante el medio siglo que ha existido el Impuesto sobre la Renta en nuestro país haya habido diversas leyes para su aplicación; las que tuvieron estructuradas originalmente en forma Cedular, en tanto que la actual ley (1965), esta estructurada, en principio en forma global.

Podemos decir que desde el inicio de esta Ley en -

1921 hasta el 31 de diciembre de 1964 su técnica fue a base de Cédulas, es decir contenían una serie de diversos capítulos o cédulas que gravaban en forma independiente cada uno de los diferentes tipos de ingresos que obtenían las personas físicas o morales. En un sistema cedular, por ejemplo, existe una cédula o capítulo que grava los sueldos que recibe una persona física; otra cédula o capítulo que atiende a aquéllos que reciben honorarios los intereses estaban gravados también en cédula por separado y así tendríamos diversas cédulas para gravar los principales ingresos que pueden recibir los causantes. De esta forma podemos afirmar que una Ley estructurada para fines del gravamen bajo un sistema cedular, atiende a la fuente del ingreso, a la clase de ingreso que se recibe, haciendo caso omiso de la persona que lo obtiene.

En enero de 1965 se pone en vigor una nueva Ley que contiene un sentir y una tendencia más realista o acoplable a la época que vivimos se piensa en que es más efectivo sujetar a los contribuyentes al cumplimiento de los postulados de este ordenamiento legal, partiendo del monto del ingreso y hacer a un lado la persona que lo obtiene; es decir se cambia el sistema cedular por un sistema GLOBAL.

Una ley estructurada bajo un sistema global atiende fundamentalmente para fines del gravamen, al sujeto que recibe el ingreso independientemente de la fuente que le dió origen. Esto significa por ejemplo, que al legislador no le interesa para determinar el crédito fiscal si el ingreso fue sueldo u honorario, sino que atiende al ingreso total que recibió el causante y que modificó su patrimonio. Si analizamos un-

poco el espíritu de las leyes que hemos tenido vigentes en impuestos sobre la renta, podemos apreciar que en realidad la tendencia globalizante la empezamos a detectar desde antes de 1965; en efecto, las leyes -- del impuesto sobre la renta mexicanas basadas en un sistema cedular y que estuvieron vigentes por aproximadamente cuarenta años, tuvieron sus principales modificaciones a fines del año de 1961, cuando se creó la "Tasa Complementaria sobre Ingresos Acumulables", la que en materia de impuestos personales trató de corregir las deficiencias del sistema cedular. Esta Tasa Complementaria operó a base de establecer la obligación para los contribuyentes que obtuvieran más de \$ 180,000.00 de ingresos acumulables en un año, la -- obligación de calcular un nuevo impuesto sumando todos los ingresos que habían obtenido de distintas -- fuentes; la finalidad era a todas luces buena y justa más sin embargo no representaba mas que una ligera -- rectificación sobre todo un régimen fiscal que urgía cambiarle o rectificarle se técnica y sentido, sus deficiencias eran muchas como para solamente corregir -- superficialmente un aspecto, de allí que aunque la implantación de esta Tasa tenía como finalidad subsanar una deficiencia propia de la estructura del sistema -- cedular, tuvo en la práctica muchas dificultades para su aplicación, porque no dejaba de ser solamente una -- corrección parcial de una falla que era originada por la propia estructura de la ley.

Sin embargo no obstante lo anterior, debemos aclarar que no por el cambio de un sistema cedular por -- uno global, la esencia y filosofía de la Ley del Im-- puesto sobre la Renta cambió, sino que propiamente si

que siendo la misma, sus bases gravables, su determinación de los sujetos a quienes obliga, las deducciones su declaración y pago etc. En efecto, cabe destacar que las estructuras de un sistema cedular y un -- sistema global coinciden en algunos aspectos, principalmente en lo que se refiere al objeto del impuesto, ya que ambos sistemas gravan los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de -- ambos y que la principal diferencia que existe es la que indicamos anteriormente sobre la forma en que se aplica el gravamen sobre dichos ingresos, porque mientras el sistema cedular atiende fundamentalmente para fines del impuesto a la fuente del ingreso, el sistema global atiende fundamentalmente al sujeto que recibe dicho ingreso.

Por lo que hace a sus sistemas de vigilancia o control si los comparamos entre si, podemos encontrar -- que el sistema cedular es más complejo debido a que -- cada impuesto se determina por separado y también por que se aplican las tarifas respectivas por separado -- en forma independiente en tanto que el sistema global tiene una mecánica más sencilla tanto para las autoridades fiscales como para los causantes, porque únicamente se requiere acumular todos los ingresos para -- calcular un sólo impuesto incluso para aquellos casos en que se hablaba de Unidades Económicas, tenemos que la técnica del sistema global nos simplifica su control y cumplimiento de sus obligaciones fiscales, toda vez que los diversos tipos de contribuyentes que -- operan bajo esa denominación de unidades económicas -- como son: las asociaciones en participación, la aparcería, la copropiedad, la sociedad conyugal, el fidei

comiso, etc. no existe la obligación de que se declare por cada uno de los miembros o personas que los integran, los ingresos que les han correspondido, sino que basta que en una sola declaración se determine -- una sola base gravable con la que automáticamente se están gravando a todos los que la forman.

Ahora bien en cuanto esas figuras jurídicas de muy dudosa regulación legal como son las unidades económicas, ahora ya suprimidas en nuestra actual Ley del Impu^uesto sobre la Renta, solamente se atiende a dos de ellas como son la Asociación en Participación regulada en el artículo 8 y el Fideicomiso regulado en el artículo 9 de la Ley actual, los cuáles es notoria su preocupación por no perder de vista a los sujetos que las integran, tratando el fisco de controlarlas para los casos en que dichas personas tuviesen otros ingresos por diversas actividades; es decir se trata de -- conseguir una transparencia fiscal lo más precisa a fin de conseguir que todas esas personas cumplan debidamente con la globalización de sus ingresos y no omitan las acumulaciones que dispone la Ley.

B) CLASIFICACION DE LOS CONTRIBUYENTES.

La Ley del 31 de diciembre de 1964 entró en vigor el 1o. de enero de 1965, sustituyendo totalmente a la del 31 de diciembre de 1953; en su exposición de motivos de esta ley menciona que: "Las modificaciones hechas en los años inmediatos anteriores al impuesto sobre la renta, han representado diversas etapas de un solo proceso y ahora, al elaborar el proyecto de una nueva ley, especialmente se ha procurado simplificar el sistema agrupar las disposiciones por materias, limitar el número de preceptos, imprimirles la mayor claridad, a fin de que su interpretación esté al alcance de todos los interesados sin la intervención de especialistas; eliminar tramitaciones innecesarias y molestas para los causantes, otorgando facilidades para satisfacer los requisitos fiscales; excluir sanciones rigurosas, así como otras normas que imponen deberes excesivos y formular las disposiciones de la nueva ley dentro de un criterio encaminado a lograr el establecimiento de buenas relaciones entre causantes y administración fiscal, que permitan resolver los problemas que entre ambos se susciten de manera amistosa, evitando fricciones y controversias, pues el Gobierno considera que es mediante la cooperación voluntaria y la creación en los contribuyentes de la convicción sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como preferentemente y de manera general se obtiene el pago de los impuestos, ya que los procedimientos coercitivos han de considerarse de uso excepcional".

Como podemos apreciar las intenciones del Legisla-

dor eran las de lograr que la nueva ley fuera más sencilla y comprensible que las anteriores, a fin de que todos los contribuyentes pudieran entenderla y aplicarla correctamente, inclusive aquellos que no estuviesen familiarizados con ella. Una de las medidas -- que se tomaron para conseguirlo fue reducir el articulado en forma considerable, en efecto su reducción se considera aproximadamente de una tercera parte además de que se pretendió ser muy directo y conciso en sus propósitos y su régimen fiscal deseaba hacerla sumamente simple y práctica; sin embargo a pesar de todos esos buenos propósitos, tenemos que a medida que pasan los años, este ordenamiento legal se ha sobre cargado de preceptos legales plagados de tecnicismos y cuestiones de cálculos y procedimientos de determinación de ingresos gravables, que verdaderamente resultan difíciles de entender, lo que se contrapone al deseo del legislador de que pueda ser manejada y entendida por todo sujeto, más no es así, ya que incluso hay muchos profesionistas que no la entienden en sus aspectos esenciales e incluso Contadores Públicos que no encuentran como es su correcta interpretación y aplicación; esto acarreo el que se tomara la tendencia de publicar con frecuencia los llamados Criterios Fiscales que tenían el objeto o propósito de explicar al contribuyente en general, a través de esos llamados criterios, cuál era el verdadero sentido que había que aplicarle a ciertos preceptos legales que -- realmente ofrecían dificultades de interpretación; podemos decir que mejoraron un poco estos criterios la aplicación de la Ley, lo que también agravó fue que -- por muchos años carecimos del Reglamento de la Ley -

del Impuesto sobre la Renta, que hubiera aclarado muchas cosas y se habría evitado lo de los Criterios.

La ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1964, divide a los causantes en dos grandes -- grupos: causantes del impuesto al ingreso global de -- las empresas (antiguos causantes de las Cédulas I,II y III principalmente) y causantes del impuesto al ingreso global de las personas físicas (antiguos causantes de las Cédulas IV a IX principalmente). Esta ley-- dejó de considerar las tasas complementarias sobre :- 1) Utilidades Excedentes, 2) 1% sobre percepciones -- por concepto de remuneración al trabajo personal, y - 3) Ingresos acumulados.

La Ley contiene cuatro Títulos :

Título I. Disposiciones preliminares.

Título II. Del Impuesto al Ingreso Global de las --
Empresas.

Título III. Del Impuesto al Ingreso de las Perso--
nas Físicas.

Título IV. Del Impuesto al Ingreso de las Asocia--
ciones, Sociedades Civiles y de los Fondos
de Reserva para Jubilaciones.

Dentro del Título I, disposiciones preliminares, -- formadas por un sólo capítulo, se fijan normas generales aplicables a los causantes que la misma ley men-- ciona, tales como las relacionadas con el objeto, los ingresos percibidos, en especie, los sujetos, el domini

cilio, las exenciones, las declaraciones, las devoluciones y compensaciones, las revisiones, etc.

En el Título II de la ley, relativo al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, está dividido en cinco capítulos :

Capítulo I. Del Objeto y del Sujeto.

Capítulo II. De la Base del Impuesto de los Causantes Mayores.

Capítulo III. Del pago de los causantes mayores.

Capítulo IV. De las obligaciones diversas de los causantes mayores.

Capítulo V. De los Causantes Menores.

El Título III relativo al Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, se divide también en cinco capítulos:

Capítulo I. Del Impuesto sobre Productos del Trabajo.

Capítulo II. Del Impuesto sobre Productos o Rendimientos del Capital.

Capítulo III. Tarifa de los Capítulos I y II.

Capítulo IV. Del Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

Capítulo V. De la Tarifa y de las Declaraciones.

En el IV y último Título, el cuál se compone por un Capítulo único y este a su vez por un sólo artículo, se hace mención al Impuesto al Ingreso de las Asoc

ciaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de Reserva para Jubilaciones. En este Título la ley se limita a hacer referencia a otros preceptos que la misma establece.

En cuanto al Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, puede considerarse que el proyecto implanta un régimen de carácter definitivo. Las empresas se dividiran en "causantes mayores" o sea los que tienen ingresos anuales mayores de \$ 150,000.00 y tendrán el carácter de "causantes menores" aquellos cuyos ingresos en el año alcancen una cantidad inferior.

Al eliminarse las tres primeras cédulas existentes, los causantes deben acumular todas sus percepciones para determinar el ingreso gravable, pero no serán acumulables los dividendos que les cubran otras empresas que operen en el país, a efecto de suprimir la duplicación o multiplicación del impuesto sobre ganancias distribuibles, que sólo se pagará por utilidades distribuidas y será a cargo de la persona física que recibe el dividendo. Además las ganancias derivadas de enajenación de activo fijo (inmuebles, maquinaria y equipo) se acumularán parcialmente y por partes proporcionales de manera decreciente, a medida que sea mayor el tiempo transcurrido, dejando de hacerse acumulación alguna cuando dicha ganancia se obtenga 10 años después de la fecha de adquisición de los bienes de que se trate.

Para las empresas que tengan el carácter de "causantes menores" el impuesto se calculará aplicando sobre los ingresos brutos los factores de determinación estimativa que se señalen, salvo que la empresa inte-

resada compruebe con sus registros contables el resultado real de sus operaciones.

Examinada la Ley del Impuesto sobre la Renta de - 1965, encontramos que a partir de ese año hasta 1975, la consideración que hacia para los causantes menores la contenia en el artículo 43 señalando " La base del impuesto para los causantes menores será la que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año de calendario, por la tasa para la determinación-estimativa del ingreso gravable que corresponda, de - acuerdo con el artículo de esta Ley.

Tratándose de un ejercicio irregular, la base del-impuesto será la que resulte de elevar al año los in-gresos brutos obtenidos durante el ejercicio de que - se trate, a los que se aplicará la tasa respectiva para la determinación estimativa del ingreso gravable , se calculará el impuesto anual y se ajustará propor--cionalmente al número de días que abarque el ejerci--cio.

Los causantes que deban llevar contabilidad conforme a esta Ley y los menores que opten por hacerlo, en los términos de este ordenamiento quedarán sujetos al régimen de causantes mayores.

En 1976 se reforman de este artículo los párrafos-primero y segundo, por Decreto de diciembre 26 de -- 1975, publicado en el Diario Oficial del 31 del mismo mes y año, para quedar así :

Artículo 43.- La base del impuesto para los causantes menores será la que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año de calendario, por-la tasa para la determinación estimativa del ingresco-

global gravable que corresponda, de acuerdo con el artículo 33 de esta Ley.

Tratándose de un ejercicio irregular, la base del impuesto será la que resulte de elevar al año los ingresos brutos obtenidos durante el ejercicio de que se trate, a los que se aplicará la tasa respectiva para la determinación estimativa, del ingreso global -- gravable, se calculará el impuesto anual y se ajustará proporcionalmente al número de días que abarque el ejercicio.

Los causantes que deban llevar contabilidad conforme a esta Ley y los menores que opten por hacerlo, en los términos de este ordenamiento, quedarán sujetos al régimen de causantes mayores.

De esto podemos desprender prácticamente hablando las diferencias substanciales que existen entre " el causante mayor " y el MENOR.

Los causantes Mayores son por lo que dispone la Ley del Impuesto aquellos causantes en global de empresas que obtengan ingresos superiores a \$ 500,000.- anuales, pero con la aclaración de que tratándose de empresas Sociedades Mercantiles, entonces cualquiera que sea el monto de sus ingresos, siempre recibirán el trato de causantes Mayores, y tal régimen consiste fundamentalmente en que la determinación de su Base Gravable es a través de aplicar las deducciones que permite la Ley de la Materia sobre los ingresos netos acumulables, a fin de determinar la Utilidad Fiscal gravable sobre la que se determina el Impuesto causado, pero inherente a esta ventaja del causante Mayor,

tenemos la obligación que se les fija de llevar libros de Contabilidad completos, es decir sus Libros - Diario General, Libro Mayor, Libro de Inventarios y - Balances y su Libro de Actas de Asambleas de Accionistas, y en sus casos a medida que lo necesiten, podrán llevar los auxiliares que estimen necesarios.

En tanto que el Causante Menor, no puede gozar del régimen de deducciones como el Mayor, sino que sin hacer aplicación alguna de deducciones, sobre su ingreso bruto obtenido, se procede a aplicarsele un porcentaje de estimativa que por muchos años la Ley contenía esta medida en el artículo 32, procediendo a determinar el porcentaje de acuerdo con el giro o actividad desarrollada por el contribuyente. Pero como -- una ventaja o compensación a este hecho de no poder deducir ningún gasto relacionado con sus operaciones de causante en empresas, entonces se le permitía no llevar libros de contabilidad, sino un registro simplificado de sus operaciones, consistente en un libro de ingresos y egresos. Además este tipo de contribuyente solo cubría un pago provisional en el año y presentaba su declaración anual en el mes de febrero de cada año.

En síntesis, la clasificación de causantes mayores y MENORES sólo cabía en el renglón del Título II Impuesto al Ingreso Global de las Empresas en tratándose de Personas Físicas, es decir comerciantes individuales que tuviesen ingresos inferiores a \$ 500,000.- en el año porque como ya indique, cuando se tratara de Sociedad Mercantil cualquiera que fuera el monto de sus ingresos siempre se le consideraba como causan

te Mayor y por consecuencia gozaba del régimen de -- deducciones.

Igualmente apreciamos de estos artículos transcritos, que el causante Menor se le permitía opcionalmente ser causante Mayor, para aquellos casos en que llevará libros de contabilidad completos, o sea era el régimen opcional de causante Mayor pero con la obligación de registrar sus operaciones en libros que comprendían el juego completo de Diario, Mayor e Inventarios y Balances.

C) CAMBIOS DE CAUSANTES MENORES A MAYORES Y DE MAYORES A MENORES.

En esta parte de mi estudio quiero indicar a la vez que las reglas o condiciones fijadas en la Ley -- para estos cambios de Menor a Mayor, los montos diversos que a través de los años de 1965 hasta la fecha -- han sido tomados en cuenta para catalogar a este tipo de contribuyente como MENOR, luego entonces tenemos -- que desde 1965 a 1971, en el Artículo 46 de la Ley se señaló "Cuando al término de un ejercicio las percepciones acumulables de un causante que con anterioridad hubiere sido menor, excedan de \$ 150,000.00, el impuesto correspondiente a ese ejercicio se determinará, sin embargo conforme al régimen aplicable a los -- causantes menores; pero dentro de los quince días siguientes a la presentación de la declaración anual, -- el causante cumplirá las obligaciones que en materia de registros contables, corresponden a los causantes mayores. El nuevo ejercicio se considerará iniciado -- el primero de enero y durante el año se harán los pagos provisionales a que se refiere el artículo 35 considerando como factor para los efectos de la fracción II de dicho artículo el por ciento aplicable de determinación estimativa de ingreso gravable.

Los causantes que ya hubieran presentado declaración como mayores, continuarán haciéndolo aunque sus ingresos brutos sean inferiores a \$ 150,000.00 en el año de calendario, salvo previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De 1972 a 1974 varia esta regulación para quedar --

como sigue :

Artículo 46.- Cuando al término de un ejercicio - las percepciones acumulables de un causante que con anterioridad hubiese sido menor, excedan de \$500,000- el impuesto correspondiente a ese ejercicio se determinará conforme al régimen aplicable a los causantes menores; pero dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la declaración anual, el causante cumplirá con las obligaciones que, en materia de registros contables corresponden a los causantes mayores.- El nuevo ejercicio se considerará iniciado el 1o. de enero y durante el año se harán los pagos provisionales a que se refiere el artículo 35 considerando como factor, para los efectos de la fracción II de dicho artículo, el porcentaje aplicable de la determinación estimativa del ingreso gravable.

Los causantes que ya hubieran presentado declaración como mayores, continuarán haciéndolo aunque sus ingresos brutos sean inferiores a \$ 500,000.00 en el año de calendario, salvo previa autorización de la -- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En 1977 la Ley modifica el monto de los ingresos - para considerar al contribuyente como Menor, y señala lo siguiente:

Artículo 46.- Cuando al término de un ejercicio - las percepciones acumulables de un causante que con anterioridad hubiese sido menor, excedan de un millón quinientos mil pesos, el impuesto correspondiente a - ese ejercicio se determinará conforme al régimen apli cable a los causantes menores; pero a partir del si--

guiente ejercicio el causante cumplirá las obligaciones que en materia de registros contables corresponden a los causantes mayores. El nuevo ejercicio se -- considerará iniciado el 1o. de enero y durante el año se harán los pagos provisionales a que se refiere el artículo 35, considerando como factor, para los efectos de la fracción I de dicho artículo, el porcentaje aplicable de la determinación estimativa de ingreso -- global gravable.

Los causantes que ya hubieren presentado declaración como mayores continuarán haciéndolo aunque sus -- ingresos brutos sean inferiores a un millón quinientos mil pesos en el año de calendario, salvo previa -- autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito -- Público.

Este trato fiscal se prolongó hasta 1980 sin cambiar substancialmente nada, pero en cambio en 1981, -- se transforma la Ley del Impuesto sobre la Renta y su cambio esencial fue la de considerar a los contribuyentes en los dos grandes grupos que conocemos como -- Sociedades Mercantiles y por otra parte los Contribuyentes Personas Físicas; es decir se cambio el sistema de hablar de Impuesto al Ingreso Global de las Empresas para reemplazarlo por el de Sociedades Mercantiles; en cuanto a las Personas Físicas, los seccionó en varios Capítulos abarcando cada uno diversa actividad que pueden realizar las citadas personas, tales -- como :

En el Capítulo I se trata lo relativo a Sueldos y Salarios, pero desde luego le precede un capítulo que habla de disposiciones generales; en el segundo capí-

tulo se trata lo concerniente a Honorarios, el Tercero a Arrendamiento de Inmuebles, el Cuarto a los Ingresos por Enajenación de Bienes, el Quinto habla de la Adquisición de Bienes, el Sexto que nos interesa tratar es el que habla de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, el Séptimo trata Dividendos-- el Octavo se refiere a los Ingresos por Intereses, el Noveno lo relativo a Ingresos por Obtención de Premios, el Décimo De los Demás Ingresos que perciban -- las Personas Físicas.

En el Artículo 115 de la Ley de 1981 se indica a propósito de como considerar al Causante Menor y cuál es la regla para cambiarse de menor a mayor, se dice lo siguiente : "Unicamente podrán ser consideradas -- contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de Actividades Empresariales, las personas que en dicho año obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo que no excedan de \$ 1'500,000.00 o bien que cuando realicen operaciones por un período menor de 12 meses, si dividido el monto de sus ingresos entre el número de días que comprenda el período-- y multiplicado por 365 días, el resultado fuere inferior a la cantidad citada.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán considerarse contribuyentes menores, siempre que no realicen -- otras actividades empresariales y el total de ingresos obtenidos en la negociación durante el año de calendario no exceda de \$ 1'500,000.00 .

Las sucesiones no se considerarán contribuyentes -

menores, salvo que se trate de sucesiones de estos y siempre que se cumpla con lo dispuesto en este artículo.

En ningún caso podrán considerarse contribuyentes menores las personas que realicen actividades empresariales consistentes en la enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

Quienes en el año de calendario anterior obtuvieron ingresos de los señalados en este Capítulo superiores a \$ 1'500,000.00, no podrán considerarse como contribuyentes menores, aún cuando sus ingresos en el año sean inferiores a dicha cantidad, salvo que cumplan con los requisitos y condiciones que establezca el reglamento de esta Ley.

Cuando al término de un año de calendario, los ingresos de un contribuyente menor que hubiere venido cumpliendo con sus obligaciones fiscales conforme a este artículo, excedan de \$ 1'500,000.00, cumplirá en la misma forma por ese año, pero a partir del siguiente lo hará atendiendo a todas las obligaciones señaladas en este Capítulo, debiendo enterar como pago provisional cuatrimestral durante el primer año en que deje de ser contribuyente menor, el doble del último pago bimestral que hubiera hecho como tal.

En la Ley de 1982, la regulación de estos contribuyentes varia un poco haciendo la diferenciación de ingresos de \$ 1'500,000.00 o de \$ 1'000,000.00 cuando en este último caso el coeficiente de utilidades que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta Ley sea mayor -

del 15% . No podrán considerarse contribuyentes menores quienes en el año de calendario obtuvieron más -- del 25% de los ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución, u otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

Para el caso de contribuyentes con ingresos superiores a las cantidades señaladas, el artículo 115 -- dispone: "Quienes en el año de calendario anterior ob tuvieron ingresos de los señalados en este Capítulo -- superiores a \$ 1'500,000.00 o a \$ 1'000,000.00 , según sea el caso, no podrán considerarse como contribu yentes menores, aún cuando sus ingresos en el año sean inferiores a la cantidad correspondiente, salvo -- que cumplan los requisitos que establezca el reglamen to de esta Ley ".

Finalmente en la Ley de 1984 tenemos que el trato-fiscal a estos contribuyentes varía sobre todo en las cantidades fijadas como límites inferiores para poder catalogar a estas personas como causantes Menores y -- al respecto tenemos que en el Artículo 115-A se dispo ne que: "Para los efectos del artículo 115 de esta -- Ley, se entiende por contribuyentes menores a aqué--- llos que no se encuentren en alguno de los supuestos-- a que se refiere el artículo 115-B de esta ley y siem pre que reúna los siguientes requisitos :

I.- Que en el año de calendario anterior obtengan- ingresos de los señalados en este Capítulo, que no -- excedan de \$ 5'000,000.00 o de \$ 3'500,000.00 , cuan do en este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribu

yente conforme al artículo 62 de esta Ley sea mayor - de 15% .

II.- Que para explotar la negociación no empleen a más de tres personas o que cuando se emplee un mayor-número, en conjunto cubran como máximo el equivalente a tres jornadas individuales de 8 horas de trabajo.

III.- Que la negociación esté establecida en una - superficie que no exceda de cincuenta metros cuadra-- dos cuando el inmueble no sea propiedad del contribu-- yente o de cien metros cuadrados cuando sea de su pro-- piedad. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable cuando la negociación este establecida en una pobla-- ción hasta de trescientos mil habitantes.

IV.- Que no tengan más de un establecimiento fijo-- salvo que esten ubicados en mercados públicos o se -- trate de puestos semifijos.

Para los efectos de la fracción I de este artículo únicamente se podrán considerar contribuyentes meno-- res por el año en que inicien la realización de acti-- vidades empresariales, las personas que manifiesten - considerar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este Capítulo que no excederan de las cantidades señaladas en la fracción I, o bien que las autoridades fiscales les estimen ingresos que no exce-- dan a las cantidades de referencia ; cuando en el año citado realicen operaciones por un período menor de - doce meses, para determinar el monto de ingresos se - dividirá el manifestado o estimado entre el número de días que comprenda el período y se multiplicará por - 365 días. Dichas personas deberán declarar bajo pro--

testa de decir verdad si obtienen ingresos diversos - de los señalados en este Capítulo, por los que efectuen la deducción del salario mínimo general que les corresponda.

Los copropietarios que realicen actividades empresariales y las personas que participen de la utilidad de una asociación en participación, podrán considerarse como contribuyentes menores, siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

Las sucesiones podrán considerarse contribuyentes menores solamente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y esta se encuentre en los supuestos señalados en este artículo.

Quienes en el año de calendario anterior no reunieren las condiciones para ser contribuyentes menores, no podrán considerarse como tales, aún cuando en el año de que se trate si las reúnan, salvo que cumplan con los requisitos que marca el Reglamento de esta Ley.

Como podemos apreciar en cada Ley de los años citados, notamos que la regulación de estos contribuyentes se ha ido requisitando mucho más y siempre remite a las condiciones marcadas en el Reglamento de la Ley de tal forma que si nos remitimos a dicho ordenamiento, tenemos que en el artículo 138 se establece que - "para los efectos de que los contribuyentes señalados en el último párrafo del artículo 115-A de la Ley, -- puedan pagar su impuesto conforme al artículo 115 de-

la misma, deberán cumplir con lo siguiente :

I.- Presentar aviso a la autoridad correspondiente al domicilio donde venían cumpliendo con sus obligaciones fiscales, durante el mes de enero siguiente al año de calendario de que se trate.

II.- Continuarán llevando su contabilidad y expidiendo comprobantes de conformidad con las fracciones II y III del artículo 112 de la Ley respectiva.

También se determina un sistema de lo que deba hacer este tipo de contribuyente cuando se rebase de -- las cantidades límites indicadas, y al respecto en el artículo 140 del Reglamento de la Ley del Impuesto so bre la Renta, disponiendo que "Los contribuyentes que en virtud de lo dispuesto en el artículo 115-B de la Ley, ya no puedan ser considerados como menores, po-- drán aplicar el régimen de transición que establece - el artículo 115-C de la misma, previo aviso a la auto ridad administradora manifestando dicha situación.

D) LA REGULACION LEGAL DE LOS CAUSANTES MENORES.

Sobre este punto me quiero referir a las disposiciones legales que en forma directa se dictaron para estos contribuyentes.

En principio podemos observar que su regulación era por demás simple toda vez que la base para su distinción era el monto de los ingresos percibidos. En un primer aspecto de regulación legal tenemos que el monto de ingresos era tan solo de \$ 150,000.00 anuales, pero poco a poco se fueron incrementando estos montos, claro que ello era debido a las situaciones inflacionarias y de devaluaciones monetarias, por lo que su siguiente nivel de ingresos fue el de \$ 500,000.00 y posteriormente fue ascendiendo el monto de ingresos, pero lo más complicado para este contribuyente es el que no se les permite deducción alguna, y simplemente el legislador en forma estimada y por adelantado, calcula o supone posibles ganancias reductibles en cada giro de actividad desarrollada por estas personas. Es decir que para este renglón la Ley se sale de su normatividad propia, de gravar utilidades, mientras que la base para su determinación gravable, erranca del concepto de ingresos sin importar si hubo o no utilidades; además para este contribuyente al no poder declarar nunca pérdidas, por lo tanto para ellos no se puede aplicar la amortización de pérdidas.

En la Ley de 1980 todavía se contenía a los Causantes Menores en el renglón de causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, y sus postulados se reducían a señalar quienes eran o quedaban sujetos

a este régimen fiscal, así como los casos en que se procedía a la estimativa como lo disponía el artículo 44 de dicha Ley, en el siguiente precepto se contenía la forma de calcular el impuesto remitiendonos al resultado derivado de aplicar la Tarifa contenida en el artículo 34, el 45 bis indicaba el caso de la Coordinación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los Estados que solicitasen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para los casos de los causantes menores o causantes que contribuyan bajo bases especiales de tributación en los giros agrícola - ganadero o de pesca.

Posteriormente en 1981 cambia la Ley y con ello el sistema fiscal aplicable a estos causantes, ya que se establece la separación precisa de causantes sociedades mercantiles y causantes personas físicas, con lo que nuestros causantes que nos ocupan pasarón a formar parte del sector de Personas Físicas mismos que a través de doce capítulos se estableció su regulación legal, correspondiendoles a los Menores el Capítulo Sexto del Título IV de la Ley, claro que dentro de este mundo de contribuyentes se incluía también a los causantes mayores personas físicas que eran los que conforme a la Ley actual obtienen ingresos superiores a \$ 5'000,000.00 al año y asimismo se regulaba a los comerciantes personas físicas con actividades empresariales con ingresos anuales de \$ 5'000,000.00 o bien en su caso especial de \$ 3'000,000.00 al año.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente su regulación legal se nos antoja bastante precisa y entendible, sólo que nos agradaría que no se fijaran tantas reglas y condiciones, por lo demás los elemen-

tos determinantes son completos y bien planteados, ta les como :

El sujeto del Impuesto en este renglón recae sobre las personas físicas que realicen actividades empresariales tal y como lo fijan los artículos 115 y 115 A.

La base del Impuesto la constituye la Utilidad Fiscal a que se llega después de aplicarle a los ingresos brutos manifestados por el contribuyente, el coeficiente de utilidad contenido en el artículo 62 de la Ley y que varían dichos porcentajes conforme se trate de los distintos giros o actividades clasificadas por dicho precepto legal, de tal forma que tal procedimiento resulta sumamente sencillo de aplicar.

Se contiene un precepto legal en el que se indican los casos en que esta clase de sujetos del impuesto, desarrollan determinadas actividades, por lo cual se les niega totalmente la posibilidad de recibir trato de causantes menores, este artículo es el 115-B de la Ley, refiriéndose a una serie limitada de actividades que en realidad no se explica la razón o motivo por el que nunca se admitirán como tales; dichas actividades se refieren a:

Enajenación de: aparatos científicos o fotográficos, incluyendo sus accesorios y componentes; artículos deportivos, maquinaria no específica como cual, por lo que se entiende que toda clase de maquinaria; muebles metálicos, de mimbres, de bambu o ratan así como equipo de oficina.

La prestación de servicios en: Laboratorios de análisis clínicos, radiológicos, dentales y de ultrasoni

do, así como hospitales, clínicas o sanatorios, boliches, frontones o salones de patinaje; centros nocturnos o salones de baile, a excepción de los que únicamente operen una o dos veces por semana; agencias de viajes, hoteles, moteles o balnearios, a excepción de las casas de huéspedes.

Igualmente se incluyen en estos casos a las empresas productoras de pan, es decir las panaderías, así como los espectáculos públicos con establecimiento fijo, el arrendamiento de vehículos, el autotransporte de carga, o la construcción, enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, distribución autorizada de llantas nuevas, de cemento, de varilla— así como los que se dediquen en establecimiento fijo— a la comercialización de vehículos.

CAPITULO III

DEL PAGO Y DE LA DECLARACION.

A) La Determinación de la Base Gravable. B) El Pago - del Impuesto de los Causantes Menores. C) Los casos - de Estimativa contenidos en la Ley D) La Declaración- Anual de Impuesto de los Causantes Menores. E) Causantes Menores con Obligación de Participar Utilidades a sus Trabajadores.

A) LA DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE.

Como ya hemos expuesto a los Causantes Menores, - los regula la Ley del Impuesto sobre la Renta en vi-- gor, dentro del Capítulo VI del Título IV, que habla- precisamente de los contribuyentes Personas Físicas, - y dentro de este mundo de causantes, hace la clasifi- cación de Causantes Mayores y Menores; el segundo es- aquel cuyos ingresos no rebasen de \$ 5'000,000.00 al- año, además reúnan los requisitos o condiciones conte- nidos en el artículo 115, 115-A y 116 de la Ley, los- cuales fundamentalmente se refieren a las reglas o - condiciones a que quedan sujetos estos contribuyentes.

Pero en realidad la determinación de la base gravable de estos sujetos, es partiendo de los ingresos -- brutos manifestados, a los cuales se les aplicará el- porcentaje contenido en el artículo 62 de la Ley y en esa forma se llega al concepto de utilidad fiscal, -- partiendo asimismo de un 15% que se implanta como un- porcentaje estándar, y de allí se deriva a distintos- porcentajes tomando en cuenta la clase de giro o actividad a que se encuentre dedicado el contribuyente.

La característica de este régimen es que no procede aplicar ninguna deducción sino que todo el dato - que se procura conocer y determinar con toda exactitud son los ingresos brutos obtenidos en el año, y de allí proceder a la aplicación del porcentaje de utilidad que les corresponda y al resultado que arroje, se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Hago la aclaración de que si bien hablo de que estos contribuyentes no pueden aplicar deducción alguna es de las que se pudieran referir a erogaciones relacionadas con la actividad desarrollada en el negocio del sujeto, más sin embargo sí puede hacer las deducciones generales de que habla el artículo 140 de la Ley, como son un salario mínimo elevado al año, gastos médicos y dentales del causante y de sus familiares como son su esposa e hijos menores de edad, con lo cual se puede decir que con esto se determina en neto la base gravable del contribuyente persona física causante menor, y regulado como he dicho en el capítulo VI del Título IV de dicho Ordenamiento legal.

B) EL PAGO DEL IMPUESTO DE LOS CAUSANTES MENORES.

El artículo 139 de la Ley establece que " Las Personas Físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos -- por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligados a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentará durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, - ante las oficinas autorizadas.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la - prestación de un servicio personal subordinado, por los intereses señalados en el Capítulo VIII o por ambos, estarán a lo dispuesto en los artículos 82 y 128 de esta Ley.

Los contribuyentes menores presentaran por separado su declaración correspondiente a ingresos por actividades empresariales, efectuando únicamente las deducciones personales a que se refiere el artículo 140 de esta Ley, cuando no estén obligados a presentar declaración de conformidad con el primer párrafo de este artículo o cuando no hayan obtenido ingresos de -- los señalados en el Capítulo I de este Título.

Es decir el pago del Impuesto es realmente anual, - pero del impuesto que le resulte puede acreditar las cantidades que hubiese cubierto por pagos provisionales; a este respecto tenemos que como la Ley se refiere para la aplicación de la tarifa del artículo 141 - tanto a contribuyentes mayores como menores, así tenemos que en el artículo citado en su parte inicial señala que " las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de aplicar las deducciones-

autorizadas por este Título (para mayores) todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se este obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó im puesto definitivo.

El artículo 142 de la Ley indica que contra el impuesto anual calculado en los términos del artículo anterior, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos :

I.- El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario en los términos de este Título, y en su caso la parte proporcional que les corresponda de los pagos provisionales efectuados por las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley. Aclaro que esto realmente es aplicable a los causantes mayores pues quedan obligados a presentar tres pagos provisionales en el año, igual que como las Sociedades Mercantiles lo hacen conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley.

En lo relativo a los causantes Menores, como ya se ha dicho estan sujetos a declarar sus resultados ante la Tesorería del Distrito Federal cuando sean citados por esta para el fin de que se concerte un Convenio de Cuota Fija, a traves del cuál se le determina su base gravable y se le sujeta a efectuar pagos mensuales que abarcan una parte para el Impuesto al Valor Agregado y otra para el Impuesto sobre la Renta, los citados convenios tienen una duración de dos años cada uno y según informes actualmente los que se renovan por lo general se aumentan en un 80% sobre lo determinado en el convenio inmediato anterior.

C) LOS CASOS DE ESTIMATIVA CONTENIDOS EN LA LEY.

Para estos casos realmente se toman en cuenta posturas de omisión o rebeldía de los contribuyentes, -- por muchos años en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1965 en adelante se contenía en el artículo 32 los diversos casos de estimativa, y realmente eran como -- ya indique casos en los que abiertamente el causante no cumplía con sus obligaciones fiscales o bien se -- oponían y obstaculizaban la práctica de una visita de miciliaria, o se les determinaba omisión de ventas o compras por más de un 3% de los declarados.

En la actualidad se habla de determinación presuntiva de los resultados gravables y por lo regular se rige esta situación a través de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley y 66 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la nueva Ley se fija como norma ordinaria de determinación estimativa del -- ingreso gravable fiscal, los distintos casos marcados en el artículo 116 para dejar consignado que: "para -- estimar los ingresos de los contribuyentes menores, -- las autoridades fiscales tomarán en cuenta :

Importe de compras efectuadas, inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo, monto de la renta -- del local en que esten establecidos los negocios, número de trabajadores que tengan a su servicio y sueldos de que disfruten, pagos de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social, impuestos pagados a la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios, cantidades que hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos, retiros en efectivo y en especial -- efectuados por el propietario del negocio para atender sus necesidades personales y de su familia, zona-

comercial en que se encuentre ubicado el negocio, información recabada de terceros y en general todos los elementos de juicio que puedan utilizarse para la estimación de los ingresos por actividades empresariales.

Para estimar la utilidad se aplicará a los ingresos el coeficiente que corresponda conforme al artículo 62 de esta Ley. A la utilidad se le disminuirá, -- cuando el contribuyente no obtenga ingresos de los señalados en los Capítulos I a III de este Título, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año; al resultado se le aplicará la tarifa del artículo 141 de esta Ley y la cantidad así obtenida dividida entre seis será el monto -- del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, -- el que tendrá el carácter definitivo.

Para los efectos del párrafo anterior, se podrá reducir los coeficientes de utilidad que señala el artículo 62 de esta Ley, para los contribuyentes, siempre que los nuevos coeficientes se establezcan mediante reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las autoridades fiscales podrán modificar el monto del impuesto estimado a pagar por el contribuyente, -- aplicandole a los ingresos estimados del año de calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el Congreso de la Unión.

Como vemos prácticamente hablando los casos de determinación presuntiva son únicamente aplicados para las situaciones de incumplimiento de parte del contribuyente de sus obligaciones fiscales, que van desde --

presentar declaraciones, pagar pagos provisionales, - permitir la práctica de visitas domiciliarias y auditorias fiscales, y en general todas las facultades revisoras de que disponen las autoridades fiscales, es por esto que como un refuerzo o complemento a tales situaciones es por lo que la Ley marca en ese artículo 116 los casos normales en los que no existe rebeldía u oposición del causante, y entonces Hacienda pueda llegar a la determinación de los ingresos totales de la persona causante menor, para que una vez hecha se aplique sobre el total una vez hechas las deducciones que permite la Ley en lo relativo a las deducciones personales, que como ya se indicó comprenden : Salario mínimo de la zona económica del domicilio del contribuyente, elevado al año, los gastos médicos y dentales, así como los donativos concedidos por el contribuyente a instituciones o personas autorizadas para recibirlos.

**D) LA DECLARACION ANUAL DEL IMPUESTO DE PERSONAS
FISICAS CAUSANTES MENORES.**

La declaración anual que se presenta es la contenida en la forma HISR 88 en la que como sabemos se declara todo ingreso de las personas físicas, pues como abarca diez capítulos de actividad, así igualmente esta forma de declaración, se integra por diez capítulos, de tal manera que para los Causantes Menores en lo que ya hemos dicho se refiere a actividades empresariales, se tendrá que acompañar a la caratula de la declaración, el capítulo VI en el que se contienen -- los datos relativos a los ingresos provenientes a actividades empresariales desarrolladas por el contribuyente; asimismo si acaso este tuviere otros ingresos también los tendría que acumular, de tal forma que -- pueden llegarse a acumular una serie diversa de ingresos percibidos por el contribuyente.

Luego entonces esta declaración debe ser presentada durante el mes de abril de cada año, aunque es posible que si se tienen determinados todos sus datos a un plazo anterior, entonces pueden ser presentadas durante el mes de febrero; en años pasados esto estaba perfectamente definido y los causantes menores declaraban en el mes de febrero en tanto que los mayores dentro de los tres meses siguientes a la terminación de su ejercicio fiscal.

La autoridad facultada para recibir esta declaración, son las Oficinas autorizadas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las que no se opondrán a ser recibidas, sino solamente cuando se detecten irregularidades de forma y además no se acompañen el número de ejemplares requeridos por la Ley y su Reglamento.

E) CAUSANTES MENORES CON OBLIGACION DE PARTICIPAR UTILIDADES A SUS TRABAJADORES.

I. ¿ QUE CAUSANTES MENORES ESTAN OBLIGADOS A PARTICIPAR ?

La fracción VI del Artículo 126 de la actual Ley-Federal del Trabajo, establece que las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Industria y Comercio, estarán exceptuadas de la obligación de repartir utilidades. Toda vez que a la fecha y a pesar de la emisión de la Segunda Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de Utilidades a los Trabajadores de las Empresas, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social no ha emitido nueva Resolución a ese respecto, continúa vigente la que se dictó con fecha 18 de marzo de 1963.

Tomando en cuenta la situación de los causantes -- con bajo nivel de ingresos a los que sería antieconómico obligar a compartir sus utilidades, con riesgo de cegar fuentes de trabajo y de producción de las clases menos afortunadas, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa consulta con la de Industria y Comercio el 18 de marzo de 1963 resolvió, en cumplimiento y con apoyo en el Artículo 100-P fracción VI, de la Ley Federal del Trabajo, fijar el capital límite de las empresas exceptuadas de participar utilidades, conforme a los puntos siguientes :

PRIMERO.- Las personas físicas cuyo capital no genere un ingreso anual declarado al Impuesto sobre la Renta, superior a \$ 120,000.00 .

SEGUNDO.- Las personas morales cuyo capital sea inferior a \$ 25,000.00 y cuyos ingresos anuales declarados al Impuesto sobre la Renta no excedan de ---- \$ 125,000.00 .

Para los efectos de la anterior exención se entiende por ingreso, la cantidad total percibida por la empresa, ya sea que se encuentre gravada en una o en varias cédulas.

En caso de que la declaración comprenda un período inferior a un año, los ingresos deberán elevarse al período de un año.

Dentro del ámbito de los causantes menores, están obligados a participar utilidades a sus trabajadores todas aquellas personas físicas dedicadas a la industria, comercio, agricultura, ganadería y pesca, cuyo capital genere un ingreso anual declarado para efectos de Impuesto sobre la Renta, que haya sido superior a los \$ 120,000.00 .

II. CAUSANTES MENORES.

Para este tipo de causantes, la base del Impuesto sobre la Renta es la que resulte de multiplicar los ingresos brutos que hayan obtenido en un año de calendario, por la tasa para la determinación estimativa del ingreso gravable que les corresponda en los términos del Artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 43). Al resultado así obtenido, se aplica la tarifa del Artículo 34 de la citada Ley para llegar a la determinación del impuesto causado.

Ahora bien, tratándose de un ejercicio irregular, la base del impuesto será la cantidad que resulte de elevar al año los ingresos brutos obtenidos durante -

el ejercicio, a los que se aplicará la tasa respectiva para la determinación estimativa del ingreso gravable; al resultado obtenido se le aplica la tarifa del Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el impuesto anual que se obtenga se ajusta al número de días que haya abarcado el período de que se trate.

En el Artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se otorga la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para estimar los ingresos brutos de los causantes menores en los siguientes casos :

- I. Cuando no presenten la declaración o no lleven los registros de operaciones a que están obligados, no conserven la documentación a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta o su Reglamento, cuando se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de una visita domiciliar ordenada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o se nieguen a recibir la orden respectiva.
- II. Cuando los ingresos brutos declarados no sean suficientes para cubrir el costo y los gastos normales del negocio.
- III. Cuando la intervención temporal de caja que se mande practicar durante períodos normales o les informaciones que se obtengan de clientes o proveedores, pongan de manifiesto la percepción de un promedio de ingresos brutos superior al declarado.

Para practicar las estimaciones a que se refiere este precepto (Artículo 44), se reunirán informes y se practicarán estudios sobre el precio de mercancías

artículos y servicios, su costo. los importes de renta del local o locales que ocupa el causante, el número de personas que trabajan con él, los sueldos y salarios, otros gastos y demás datos que puedan utilizarse.

Sobre los ingresos brutos estimados se determinará la base gravable en los términos del Artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los causantes menores tienen obligación de pagar su impuesto a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de que se trate; a partir del segundo año de operaciones, deberán efectuar un pago provisional en el mes de julio del ejercicio respectivo, cuyo monto es igual al 50% del impuesto anual que les haya correspondido por el ejercicio inmediato anterior.

De lo anterior se desprende que, en los términos del Artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, los causantes menores no exentos de efectuar reparto de utilidades, deben realizar éste dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, esto es a más tardar el 29 de abril de cada año. Asimismo, tienen la obligación de presentar a su trabajadores en el término de 10 días contados a partir de la fecha de la presentación de su declaración anual, copia de la carátula de la misma, de acuerdo con lo dispuesto por la fracción I del artículo 121 de la misma Ley.

III. CAUSANTES MENORES SUJETOS A CUOTA FIJA.

La fijación de una cuota para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente, obedece al propósito de eliminar las dificultades de los causantes menores personas físicas para cumplir con sus obligaciones co

no son el registro de sus operaciones, formas de expedición de documentos comprobatorios sobre sus gastos, costos e ingresos. Para ello, con la Tesorería de la entidad federativa correspondiente, los causantes menores celebran resolución a cuota fija, mediante la cual se fijan los ingresos brutos estimados, el ingreso gravable, el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas correspondiente, el Impuesto sobre Productos del Trabajo y el impuesto del 1% sobre erogaciones -- por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón; estos dos últimos, en el caso de que los causantes menores tengan trabajadores a su servicio.

Las Tesorerías han seguido la práctica de cobrar -- en parcialidades (mensuales o bimestrales) los impuestos correspondientes a los causantes menores sujetos a cuota fija.

IV. CAUSANTES MENORES SUJETOS A BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION.

Son los causantes que para el pago del Impuesto sobre la Renta, específicamente del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, optan por acogerse a las reglas establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base en la Ley que Establece, Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales, en virtud de actos formalmente administrativos y materialmente legislativos y en ocasiones formal y materialmente administrativos, que tienen por objeto regular las obligaciones fiscales sustanciales y formales de manera distinta al sistema establecido por la Ley.

V. DISPOSICIONES DE LA RESOLUCION DE LA COMISION NACIONAL PARA LA PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS DE 11 DE OCTUBRE DE 1974, APLICABLES A LOS CAUSANTES MENORES.

La Resolución de la Segunda Comisión Nacional señala en su Artículo primero, que los trabajadores participarán en un 8% de las utilidades de las empresas a las que presten sus servicios.

Este porcentaje se aplicará sobre la renta gravable determinada, de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para causantes menores personas físicas, que no estén sujetos a cuota fija o hayan optado por base especial de tributación, sin que efectúen el cálculo de su impuesto de conformidad con lo establecido en los artículos 43, 44 y 45 de la Ley de la materia, la utilidad sobre la que deberán aplicar el porcentaje, será el ingreso gravable que conforme a las disposiciones antes mencionadas hayan calculado.

Para las personas físicas que estén también obligadas a repartir utilidades entre sus trabajadores, sujetas a bases especiales de tributación en los términos del Artículo 6o. de la citada Resolución de Participación de Utilidades, se procederá de la siguiente manera :

- 1) Si se determina un ingreso gravable para efectos fiscales, éste será la utilidad de la que participarán los trabajadores.
- 2) Cuando no se determine el ingreso gravable porque están tributando a una cuota específica del

impuesto o conforme a bases especiales de tributación, la utilidad para efectos de reparto será el ingreso gravable que corresponda a dicho impuesto de acuerdo con la tarifa del Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De obtenerse otros ingresos no comprendidos en las bases especiales de tributación, el ingreso gravable será el que se determine para efectos fiscales.

Para evitar confusiones y problemas cuando el causante desconozca el ingreso gravable que corresponda a la cuota fija asignada, se han formulado algunas tablas para efectuar el cálculo del reparto en atención a los porcentajes de utilidad estimados según el giro de conformidad con el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI. TABLAS Y PROCEDIMIENTOS PARA EFECTUAR EL CALCULO DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES.

Para efectuar el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, los causantes menores deberán primero atender a la tabla que les corresponde en función del ingreso estimado de conformidad con el giro que manejen. Una vez hecho esto y teniendo el dato correspondiente al impuesto a pagar, deberán ubicar a éste entre los límites inferiores y superiores que les corresponda; ya localizado, restarán del impuesto pagado, el límite inferior señalado en la tabla para obtener así el excedente que deberán multiplicar por el factor que deba aplicarse por cada peso adicional de impuesto que haya resultado como excedente del límite inferior. A este resultado, bastará con que le sume la cuota fija de participación cal

impuesto o conforme a bases especiales de tributación, la utilidad para efectos de reparto será el ingreso gravable que corresponda a dicho impuesto de acuerdo con la tarifa del Artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De obtenerse otros ingresos no comprendidos en las bases especiales de tributación, el ingreso gravable será el que se determine para efectos fiscales.

Para evitar confusiones y problemas cuando el causante desconozca el ingreso gravable que corresponda a la cuota fija asignada, se han formulado algunas tablas para efectuar el cálculo del reparto en atención a los porcentajes de utilidad estimados según el giro de conformidad con el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VI. TABLAS Y PROCEDIMIENTOS PARA EFECTUAR EL CALCULO DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES.

Para efectuar el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades, los causantes menores deberán primero atender a la tabla que les corresponde en función del ingreso estimado de conformidad con el giro que manejen. Una vez hecho esto y teniendo el dato correspondiente al impuesto a pagar, deberán ubicar a éste entre los límites inferiores y superiores que les corresponda; ya localizado, restarán del impuesto pagado, el límite inferior señalado en la table para obtener así el excedente que deberán multiplicar por el factor que deba aplicarse por cada peso adicional de impuesto que haya resultado como excedente del límite inferior. A este resultado, bastará con que le sume la cuota fija de participación cal

culada en la tercera columna para llegar así a la cifra que deben repartir de utilidades a sus trabajadores y que equivale al 8% del ingreso gravable teórico o calculado que les haya correspondido.

C O N C L U S I O N E S .

- 1) La categoría de Causante Menor es aplicable solamente a los comerciantes personas físicas, es decir que desde la primera regulación legal, se fincó la diferencia de Causantes Mayores y Menores -- partiendo del hecho de los montos de ingresos obtenidos, así hemos visto que se inició con ingresos no superiores a \$ 100,000.00, algunos años después ascendió la cifra hasta \$ 150,000.00 para pasar -- luego a \$ 500,000.00 de ingresos anuales hasta llegar a la Ley Vigente que indica ingresos de --- \$ 5'000,000.00 o de \$ 3'500,000.00 en este último caso cuando el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta Ley sea mayor de 15% .

Es explicable que estos límites de ingresos se hayan ido aumentando, pues debemos tomar en cuenta las pérdidas del poder adquisitivo de nuestra moneda, es decir las devaluaciones y las inflaciones que hemos padecido, ocasionan todo esto; pero lo que más es de tomarse en cuenta es el establecimiento de toda una especialidad de contribuyentes que con el tiempo llegó a tener un trato fiscal -- muy selecto, y así vemos que durante muchos años -- se les ha tratado hasta con convenios a cuota fija solamente utilizables por este nivel de contribuyentes, esto es lo que no me parece justo ni equitativo, ya que han habido infinidad de personas -- que pagan mediante esos convenios cantidades verdaderamente irrisorias que no guardan ninguna proporción con la realidad de los ingresos que obtienen.

2) El régimen fiscal aplicable al Causante Menor como se ha tratado, es a base de estimativa, en efecto por muchos años se hizo a través de la llamada Clasificación del contribuyente menor, posteriormente se utilizó porcentajes contenidos en el artículo - 32 de la Ley de 1965, hasta llegar a nuestra Ley - Vigente en la que en su artículo 115 indica claramente que estos contribuyentes pagarán su impuesto de conformidad con la estimación de ingresos que - al efecto le practiquen las autoridades fiscales y únicamente cuando cumplan con las obligaciones que en ese mismo precepto legal se les requiere. Ade-l más en la actualidad se les limita mucho para po-der caer en esta categoría, ya que el Legislador - les exige locales que no rebasen de 50 metros cua-drados si es arrendado el local, o de 100 metros - cuando sea propio el lugar del negocio asimismo - que no se ocupen a más de tres personas y las remu-neraciones cubiertas no excedan de más de tres horas individuales de 8 horas de trabajo.

Cada vez se requisita más este régimen de con-tribuyentes así como se involucran mecanismos y -técnicas que lo van haciendo difícil y poco maneja-ble, en principio con tanto límite verdaderamente-al parecer el Fisco quiere que se trate de autén-ticos negocitos pequeños, que por signos externos de riqueza, se aprecien bajas inversiones y consecuen-temente rendimientos exigues; no considero necesari-o tanto límite y condicionamiento, pues basta y-sobra que se les exija llevar su registro contable de sus operaciones lo más completo posible, -y some-terlos periódicamente a auditorias de escritorio -rápidas y analizando por medio de los principios -

y técnicas de auditoria su renglón de ingresos, de jándolos operar un poco más libre y sin tantas exigencias y requisitos.

- 3) Ahora bien si como vemos la Ley en su artículo 115 indica la determinación estimativa de los ingresos nos asalta de inmediato la pregunta de como se lleva a cabo esa llamada estimativa, y al respecto tenemos que el legislador indica los datos o factores que toma en cuenta para tal estimación, y precisamente el artículo que menciona este camino o trámite a seguir es el 116 que indica como ya hemos visto en páginas anteriores una serie de hechos o signos externos de riqueza.

Tales apreciaciones en ocasiones son más que nada simbólicas, más sin embargo poco reales, pero a pesar de esto, las autoridades fiscales, toman muy en cuenta todos esos datos y es así como se lleva a cabo la determinación de la utilidad estimativa; es decir que propiamente sin realizar una revisión fiscal o auditoría, basta con una serie de preguntas hechas al contribuyente y apreciaciones oculares que el inspector hacendario o auditor practiquen serán suficientes para considerar ciertos o falsos los datos manifestados por el causante; --- creemos que esto es sumamente subjetivo y se deja mucho al capricho del inspector, la medida propicia mucho incluso a la extorsión al contribuyente no me agrada ni convence el sistemam insisto no -- hay como una revisión de auditoría y para ello sería de opinión que se les exija llevar libros de contabilidad en toda forma y recabar todos los documentos contabilizadores necesarios, al fin que de todas maneras el único renglón a analizar sería el de los ingresos, se trataría de auditorias muy-rápidas y sencillas.

- 4) En relación con el punto anterior, tenemos esimismo que la estimación que se le haga al contribuyente se mantendrá indefinidamente hasta que las propias autoridades formulen una nueva, la cual como se desprende de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley vigente, se procederá a una nueva estimación, cuando se descubra omisión de ingresos superior a un 20% de los declarados por el contribuyente. No considero adecuado este mecanismo, pues el dejar abierta indefinidamente una estimación anterior permite al contribuyente estar acogido a una tal vez muy baja estimación y estar pagando irrisorias cantidades de impuesto o bien no queda excluida la posibilidad de que el negocio se hunda y vea reducidísimos sus ingresos y sin embargo tendrá -- que continuar pagando las cantidades señaladas por las autoridades fiscales; creo que para estos casos debe permitirse al causante que solicite o requiera de una revisión a la estimativa a fin de que se pudiera hacer un ajuste o rebaja a la cantidad determinada por las autoridades fiscales.
- 5) En la actualidad la regulación legal de estos causantes se tiene colocada en sector totalmente separado al de las Sociedades Mercantiles, que en años pasados dentro del renglón de Impuesto al Ingreso-Global de las Empresas, se ubicaba a estos contribuyentes, y al parecer era mucho más sencillo localizar sus preceptos legales aplicables, en tanto que ahora se han colocado en el Título IV Personas Físicas en el que en su Capítulo VI que nos habla de Actividades Empresariales desarrolladas por causantes personas físicas, se contienen los dispositivos legales que los regulan, pero por ejemplo en

el aspecto relativo a la determinación estimativa- se tiene que consultar el capítulo VI del título - II para conocer las facultades de las autoridades- fiscales, y en este podemos ver que en el artículo 62 se indica la mecánica a seguir para determinar- la utilidad estimada, a base de aplicarles los por- centajes contenidos en dicho artículo según sea la clase de giro o actividad comercial, industrial o- de servicios que efectue el contribuyente; como -- que se siente un poco desordenado este sistema, lo aconsejable sería que todo lo de menores se inclu- yera en un solo capítulo y en el que como al estilo del impuesto cedular, se contuviera en un sólo- capítulo absolutamente de lo aplicable a estos cau- santes, y con esto se simplificaría bastante su es- tudio y aplicación.

- 6) Las formas de declaraciones igualmente han cambia- do mucho pues en años pasados se procedía a formu- lar una declaración anual , la número HISR 89, así como para el pago provisional se utilizaba la for- ma HRFC 24, ambas sumamente claras y sencillas de- llenar; en la actualidad tenemos que como ya indi- que se coloca a estos contribuyentes en el sector- Personas Físicas, por lo tanto en el aspecto de su declaración anual se emplea la forma HISR 88 indi- cando en el capítulo VI las actividades empresaa- riales realizadas y así en caso de que dicha perso- na tuviera otras actividades, entonces se llenara- a la acumulación de esos otros ingresos que se de- tallarán en los restantes capítulos de que consta- la declaración HISR 88; el mecanismo es totalmente globalizante dada la tónica de la Ley del Impuesto sobre la Renta; incluso se hace mención de los in-

gresos que provengan de ser asociados en una asociación en participación, creo que el legislador - ha tenido buen cuidado de no dejar fuera a ningún tipo de ingreso, ya sea dentro del mundo de Sociedades Mercantiles como dentro del de las Personas Físicas. Estimo que es muy sencilla y práctica la declaración anual de impuesto, lo único discutible es que le involucren tanto aspecto técnico y requisitos así como remitirse a factores o porcentajes - marcados por el Congreso de la Unión cada año. Opi - no que todo esto debería de hacerse lo más accesible posible, y nada de estimativas sino atenerse a los datos reales de ingreso manifestados por estos contribuyentes.

- 7) Desde hace años a través de la Tesorería del Distrito Federal se estableció la llamada Dirección - de Causantes Menores, encargada de llevar a cabo - los Convenios a cuota fija con los causantes menores que de acuerdo con el artículo 45 bis de la - Ley de 1980 se llevaban a cabo, pero existiendo -- convenios de Coordinación con los Estados de la Fe - deración. Con la condición de suprimir algunos im - puestos que se contenían en el propio convenio, el resultado fue muy práctico, pero sin embargo, se - crearon muchas situaciones privilegiadas, pues ha - bía muchos Contribuyentes que se ampararon por -- años en tales convenios a cuota fija y pagaban can - tidades sumamente bajas y sin proporción alguna a - lo que eran sus verdaderos ingresos. Me inclinó -- por opinar que estos tratos preferenciales a cierto nivel de causantes es, completamente fuera de -- Ley, quebrantan el principio de generalidad de la -

Ley y la hacen elitista, lo que nunca debe suceder pues la base constitucional en todo impuesto y en si de toda ley debe ser la generalidad y la equidad así como proporcionalidad; quebrantandose algu no de estos principios el tributo se convierte automáticamente en anticonstitucional.

BIBLIOGRAFIA

- 1) Compendio de Leyes de Impuesto Sobre la Renta de 1921 a 1953 .
- 2) Compilaciones de Leyes de Impuesto Sobre la Renta de 1965 a 1977 .
- 3) Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980.
- 4) Ley del Impuesto sobre la Renta de 1981-1982 y 1983.
- 5) Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984.
- 6) Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1984.
- 7) Decretos y Circulares.
- 8) Criterios y Comentarios Generales.
- 9) Notas Fiscales del Lic. Jorge I Aguilar expuestas en el Doctorado en Derecho en la Facultad Nacional de Jurisprudencia.