



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO.

**ASPECTOS FISCALES DEL REGIMEN
DE CONTRIBUYENTES MENORES**

———— TESIS PROFESIONAL ————

QUE PARA OBTENER EL TITULO
DE LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JUAN LUIS RAMIREZ VALLEJO

MEXICO, D.F.

1988



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 está 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.

ASPECTOS FISCALES DEL REGIMEN DE
LOS CONTRIBUYENTES MENORES

INTRODUCCION: (RESEÑA DEL CONTENIDO DEL TRABAJO)

CAPITULO I:	-EL AMBITO IMPOSITIVO NACIONAL	
	-NIVEL FEDERAL	5
	-AMBITO ESTATAL	11
	-AMBITO MUNICIPAL	13
	-COORDINACION FISCAL	15
CAPITULO II:	-DE LA COLABORACION ADMINISTRATIVA	
	-AUTORIDADES QUE EJERCEN LAS FUNCIONES COORDINADAS.	25
	-INGRESOS COORDINADOS	27
	-FUNCIONES COORDINADAS	29
	-Registro Federal de Contribuyentes.	33
	-Recaudación, notificación y cobranza.	34
	-Informática	36
	-Asistencia al Contribuyen te.	36
	-Consultas y Autorizaciones	37
	-Fiscalización	38
	-Liquidación	38
	-Recursos Administrativos	41
	-Intervención en Juicios	41
CAPITULO III:	-REGIMEN FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES MENORES	
	-REQUISITOS Y LIMITACIONES	45
	-OBLIGACIONES	59
	-Registro Federal de Contribuyentes.	65
	-Contabilidad Simplificada	72

-Expedir Comprobantes Simplificados.	75
-Pagos Provisionales	77
-Impuesto sobre la Renta	77
-Impuesto al Valor Agregado	83
-Modificación del Impuesto	89
-Declaración Anual	93
-Conservar la documentación comprobatoria.	95
-OTRAS OBLIGACIONES	97
-CAMBIO AL REGIMEN GENERAL DE LEY.	108
-Voluntario	109
-Forzoso	110
-Código Fiscal de la Federación	110
-INFRACCIONES Y SANCIONES.	111
-Recargos	112
-Sanciones Administrativas	112
-Infonavit	116
-Instituto Mexicano del Seguro Social.	116
-Otras sanciones	117
-MEDIOS DE DEFENSA	117
-RECURSOS ADMINISTRATIVOS	119
-REVOCAION	123
-OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION	124
CAPITULO IV: -OBSERVACIONES Y CONCLUSIONES	127
ANEXO 1	131
ANEXO 2	132
ANEXO 3	136
ANEXO 4	146
BIBLIOGRAFIA	147

INTRODUCCION

Una de las metas que persiguen las autoridades fiscales, es lograr una mayor recaudación al mismo tiempo que un mayor control administrativo de los contribuyentes, es por ello que a través de las distintas leyes impositivas ha implementado normas que lleven a dicho fin.

De tal forma, encontramos que los ordenamientos fiscales contienen sistemas de tributación que no sólo van dirigidos de manera general al universo de contribuyentes sino que, también, se dan regímenes dirigidos a aquéllos con características muy especiales como son, baja capacidad administrativa, ingresos reducidos, preparación académica inadecuada etc., des tacando dentro de estos el conocido como de "Contribuyentes Menores".

El régimen de contribuyentes menores es un sistema simplificado con características muy especiales, tales como, con tener el mayor número de contribuyentes; representan un porcentaje mínimo dentro de la recaudación impositiva total; bajos ingresos; baja capacidad administrativa y; la más representativa, es la autoridad quien les determina la cantidad de impuestos a pagar.

Así las cosas, tenemos un régimen simplificado dirigido a contribuyentes con características muy especiales, que, sin embargo, no tiene una difusión trascendente de su contenido, de ahí la motivación para su tratamiento, además, por otra parte, de la oportunidad de penetrar en una materia muy poco explorada, en cuanto a su aplicación concreta, como es la fiscal, la cual, por tradición, se ha dejado en manos de los profesionales de la contabilidad perdiendo de vista que su origen es el cumplimiento de una obligación jurídica.

Para el estudio de este tema en el Capítulo I, se toca lo relativo al marco jurídico de la relación Tributaria así como la problemática que se ha presentado para su aplicación y las respuestas que se han dado para su solución. En el Capítulo II, se trata el contenido de uno de los instrumentos a través de los cuales se ha logrado avanzar en las relaciones tributarias federales y estatales, siendo éste el convenio de colaboración administrativa. Por último, en un capítulo III se trata todo lo relativo al "Régimen de Contribuyentes Menores", -- tocando sus derechos y obligaciones, infracciones y sanciones, medios de defensa, etc.

Solamente me resta externar mi agradecimiento a las personas que con su ayuda hicieron posible la realización del presente trabajo.

CAPITULO I

"EL AMBITO IMPOSITIVO NACIONAL."

En la actualidad para cualquier Estado es importante obtener los recursos para dar satisfacción a las necesidades, cada vez mayores y más sofisticadas, de la colectividad, a través de obras y servicios. Dichos recursos los obtiene, en su mayor parte, de las contribuciones de quienes se beneficien con los servicios y obras, por lo que es indispensable un régimen jurídico que regule esta relación Estado-Colectividad de manera eficaz y equitativa a fin de determinar en forma concreta, a cada parte de la relación, sus derechos y obligaciones.

En nuestro país, todo el ámbito legal tiene sus principios fundamentales en la Constitución Política, así encontramos que el marco impositivo se regula a partir de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional que a la letra dice:

"ART. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

.....
IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes."

Los textos del preámbulo y de la fracción IV - transcritos, nos indican la existencia de un régimen tributario; por lo que, para ser válida y eficaz cualquier contribución, debe encontrarse plasmada en una Ley. Siendo así aquella participa de los elementos esenciales de ésta y uno de ellos, el de generalidad se debe entender que se aplicará sin excepción a todas las personas que se coloquen en las hipótesis normativas que regulen. Este concepto de generalidad es importante distinguirlo del de uniformidad, que infiere una aplicación de las normas de forma igual y sin distinción a todos lo que se encuentren bajo la potestad de quien la emitió.

Otro elemento es que el cumplimiento de la obligación de contribuir, contenida en el preámbulo, es igual -- a la de prestar el servicio militar, votar o ser votado, - es decir, no es un simple deber, sino una obligación pública que combinándola con el concepto de generalidad, se materializará una vez que el sujeto se coloque en los correspondientes supuestos normativos. Más aún, su incumplimiento puede acarrear severas consecuencias, toda vez que la obligación de contribuir al gasto público, no es una aportación voluntaria, sino un verdadero sacrificio económico de las personas a fin de contar con servicios y obras de beneficio colectivo, de ahí que esta "obligación" sea considerada de interés público.

Se señala por otra parte, que las contribuciones deben ser destinadas al gasto público, debiéndose entender que el objetivo de las contribuciones será el sufragar los costos de los servicios públicos y obras de beneficio colectivo que se lleven a cabo por la Federación, el Estado o el Municipio, por gasto público se puede entender, toda erogación hecha por el Estado, sea o no realizada por un-

acto de gobierno, para dar satisfacción a las necesidades comunitarias y están consignados en los correspondientes presupuestos de egresos de cada nivel de gobierno .

En este punto es importante hacer notar que Constitucionalmente se permite una doble o triple tributación, toda vez que la obligación de contribuir a los gastos públicos es a favor de los tres niveles de Gobierno, Federación, Estado y Municipios en que residan los contribuyentes, por lo que se presenta una concurrencia impositiva -- que más adelante analizaremos.

En otro orden el texto de la fracción IV nos indica que las contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales, etc.), deben ser fijados de manera proporcional y equitativa, a este respecto, creemos que es -- muy útil e ilustrativa la siguiente tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra dice:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas -- que obtengan ingresos elevados tributen en forma -- cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio -- se realiza a través de tarifas progresivas, pues --

mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. - Expresado en otros términos, la proporcionalidad - se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en -- cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminu-- ción patrimonial que proceda, y que debe encontrar se en proporción a los ingresos obtenidos. El -- principio de equidad radica medularmente en la -- igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en -- tales condiciones deben recibir un tratamiento --- idéntico en lo concerniente a hipótesis de causa--- ción, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únj camente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcio nalidad antes mencionado. La equidad tributaria - significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación - de igual frente a la norma jurídica que lo estable ce y regula. (1)

(1) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. Epoca, Año VII, Núm. 79, Julio de 1986, Págs. 38, 39 y 40.

Finalmente, se exige que las contribuciones deben estar fijadas en Leyes, "significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico." (2) Lo anterior se basa en el aforismo latino: "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley), esto nos induce a afirmar que no puede darse ningún acto en materia fiscal, - sin que previa y expresamente se encuentre regulado en una ley aplicable al caso y, por otro lado el contribuyente sólo estará obligado a realizar o cumplir con los deberes que, previa y expresamente, le impongan las leyes.

Así las cosas, nos avocaremos a ubicar la forma en que está -- distribuida la competencia legislativa en materia fiscal, en cada -- uno de los niveles de gobierno y, al mismo tiempo, conocer los principios que deben observar las Leyes Impositivas a fin de que su creación y aplicación, sea válida, estable y armónica.

NIVEL FEDERAL.

Para su integración encontramos los siguientes preceptos constitucionales, Artículos 124, 73, fracciones XXIX, VII, 117 fracciones IV, V, VI, y 118 fracción I, el orden anterior es importante ya que a partir de él podremos hacer el planteamiento de las reglas -- competenciales que en materia impositiva la Constitución reserva a la Federación.

" ART. 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, - se entienden reservadas a los Estados."

(2) ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO. Derecho Fiscal, Pág. 14, Edit. Themis. México 1983.

En primer término, se hace una determinación en relación al poder federal con el estatal, en otras palabras, se previene una invasión de poderes que pueden llevar a una usurpación o desconocimiento de sus respectivas facultades.

También, se precisa que los funcionarios federales deben estar expresamente facultados para legislar en aquellas atribuciones que les encomiende la Constitución, siendo los funcionarios federales aludidos, los integrantes del Congreso de la Unión y tienen, en esta materia, las siguientes tareas:

"ART. 73.- El Congreso tiene facultad:

.....

XXIX.- Para establecer contribuciones:

10.- Sobre el comercio exterior.

20.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27.

30.- Sobre Instituciones de Crédito y Sociedades de Seguros.

40.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

50.- Especiales sobre:

- a).- Energía eléctrica.
- b).- Producción y consumo de -
tabacos labrados.
- c).- Gasolina y otros produc--
tos derivados del petróleo.
- d).- Cerillos y fósforos.
- e).- Aguamiel y productos de -
su fermentación.
- f).- Explotación forestal y
- g).- Producción y consumo de -
cerveza.

Las entidades Federativas participarán en el re-
dimiento de estas contribuciones especiales, en la propor-
ción que la Ley secundaria federal determine. Las legisla-
turas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los
Municipios, en sus ingresos por concepto de impuesto sobre
energía eléctrica."

En adición a lo anterior encontramos en la Frac-
ción VII del mismo Artículo, la facultad siguiente:

"VII.- Para imponer las contribuciones necesaa-
rias a cubrir el presupuesto."

En la primera parte encontramos un listado, ex--
presamente, sobre las materias en las que puede legislar el Con-
greso de la Unión, así también, concretamente se menciona -

que las Entidades Federativas participaran en el rendimiento de las contribuciones especiales y, en la segunda se le faculta a imponer contribuciones para cubrir el presupuesto (identificándose éste, como todos aquéllos conceptos por los cuales la Federación recibirá ingresos para cubrir sus necesidades y las de la colectividad; encontrando su representación material en la Ley de Ingresos de la Federación), - esto significa que no sólo expresamente tiene facultades impositivas- sino también implícitas, toda vez que dicho precepto no limita en forma alguna qué contribuciones puede decretar el Congreso de la Unión a efecto de cumplir con el presupuesto, por lo que se admite o reconoce que el Gobierno Federal puede gravar todas las fuentes de ingresos -- que estime pertinentes, siendo requisito esencial que se destinen, -- las contribuciones, a cubrir el gasto público, sin embargo, es necesario aclarar que esta facultad ilimitada no niega o priva a las Entidades Federativas de su potestad tributaria, sino que la hace concurrerente.

Complementando lo anterior encontramos algunas prohibiciones y limitaciones a los Estados y son:

"ART. 117.- Los estados no pueden en ningún caso:

.....
IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas -
que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de -
los efectos nacionales o extranjeros, --
con impuestos o derechos cuya exención -
se efectúe por aduanas locales, requiera

inspección o registro de bul--
tos, o exija documentación que
acompañe la mercancía.

VII.- Expedir, ni mantener en vigor--
leyes o disposiciones fiscales
que importen diferencias de --
impuesto o requisitos por razón
de la procedencia de mercancías
nacionales o extranjeras, ya --
sea que estas diferencias se es-
tablezcan respecto de la produc-
ción similar de la localidad o-
ya entre producciones semejan-
tes de distinta procedencia:

"ART.- 118.- Tampoco pueden, sin consencimiento -
del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje,
ni otro alguno de puertos, ni --
imponer contribuciones o dere--
chos sobre importaciones o expor-
taciones.

....."

En ambos preceptos, que contienen prohibiciones y
limitaciones a la facultad impositiva de los Estados,-
como señala ADOLFO ARRIJOJA VIZCAINO, "a contrario ----
sensu, redundan en atribuciones para los poderes fede-
rales." (3)

De lo anterior se deduce que las facultades de la Federación, para determinar contribuciones no sólo son expresas sino también tácitas, lo que tiende a formar un régimen impositivo complejo, sin embargo, lo anterior se puede justificar, considerando la necesidad de la Federación de tener la libertad de señalar frentes impositivos y no hacer una distribución de competencia, que vendría a significar una subordinación de ésta al poder de los Estados, cuando estos decidieran o no, -- que un determinado gravámen fuera recaudado por la Federación, o bien cuando creyera oportuno el nacimiento de un nuevo impuesto, se tendría que recurrir a la voluntad de los Estados, teniéndose que discutir a favor de quien se crearía; por lo que puede pensarse que tal situación, de complejidad, es preferible a marcar una clara subordinación de la Federación hacia los Estados. Esto se desprende de la siguiente Tesis de Jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"Impuestos.- Sistema Constitucional referido a la materia fiscal.- Competencia entre la Federación y las Entidades Federativas para decretarlo. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia Federal y la Estatal, sino - que es un sistema complejo y las reglas principales, son las siguientes: a).- Concurrencia contri-butiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, Frac. VII y 124); b).- Limitación a la facultad impositiva a los Estados mediante la reserva expresa y-

concreta de determinada materia a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX), y c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículo 117 fracciones IX, V, VI, VII y 118). (4)

AMBITO ESTATAL.

El artículo 40 Constitucional dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de su Ley fundamental, asimismo, el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos y por los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la Constitución Federal y -- las de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal; así tenemos que los Gobiernos Federal y Estatal son independientes uno del otro, dentro de lo que atañe a su esfera y no están subordinados, aunque funcionan coordinados e independientes. Así podemos decir, que los Estados están facultados por nuestra Carta Magna para que de una manera autónoma determinen el sistema de vida social, económica y política que los va a regir, desde luego, sin contravenir las disposiciones de la Ley Fundamental; lo que al igual que la federación de muestra una gran actividad, para la cual los Estados-

(4) Informe de labores rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969, pág. 197 la. parte.

necesitan ingresos que les permitan satisfacer sus necesidades consignadas en presupuestos, siendo para ello indispensable la colaboración económica de sus miembros, misma que conseguirá por medio de contribuciones, las que obtendrá a través de su Poder Tributario, que al igual que el de la Federación, debe estar debidamente legislado y ser proporcionales y equitativas, esta obligación emana del -- artículo 31, fracción IV, que señala que es obligación de los mexicanos, "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio, en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Así, se tiene que el régimen interior de los Estados aún cuando se señalan como libres y soberanos en lo que concierne a su régimen interior, no puede en ningún -- caso contravenir las estipulaciones del pacto federal, lo que constituye la esencia de nuestro sistema federal, permitiendo delimitar con alguna previsión los campos de acción del Gobierno Federal y los de las Entidades.

Todo ello nos induce a concluir que los Estados pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus propios presupuestos, pues de lo contrario perderían su soberanía al depender económicamente de la Federación, por otro lado, ésta no puede sin violar el pacto federal, prohibirles el establecimiento de determinados impuestos, gravando determinadas fuentes, ya que sólo la -- Constitución puede establecer tales limitaciones; por lo que, en aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden establecer libremente los impuestos que estimen necesarios sin limitación alguna (aunque puedan concurrir). También se debe --

precisar que la Federación no puede facultar a los Estados para gravar materias reservadas para ella por la Carta Magna, sin embargo, en algunos casos el Congreso de la Unión puede consentir el establecimiento de algunos gravámenes - considerados como materia federal.

Precisando lo anterior, el Artículo 73, Fracción VII, no limita ni enumera los gravámenes que la Federación puede crear a efecto de cubrir su presupuesto, se advierte un reconocimiento al Gobierno Federal para gravar aquellas fuentes de ingresos que considere necesarias, pero al mismo tiempo se entiende que tal facultad no excluye a los -- Estados de la Facultad Tributaria, ya que para que tal -- cosa sucediera sería necesario que el Artículo 124 Constitucional, en forma expresa, consignara para la Federación todos los impuestos, de ser así, se subordinaría la vida económica de los Estados a la Federación.

AMBITO MUNICIPAL.

La Fracción IV del Artículo 115 Constitucional, señala que la cuenta pública municipal se formará "con las contribuciones que discrecionalmente y dentro de su esfera de competencia tributaria, asignan a los Municipios las Legislaturas Locales de las Entidades Federativas a los que pertenecen y por el porcentaje que en los rendimientos de - los impuestos federales coordinados les otorgan la mismas Legislaturas". De lo anterior, se desprende que el poder tributario municipal está en manos de los Gobiernos Estatales, los que en muchas ocasiones regulan dicha actividad por medio de leyes secundarias, otros, cuentan con siste-

mas de atribuciones expresas y limitadas o admitiendo facultades municipales implícitas, etc., sin embargo, puede afirmarse que hay una subordinación, aunque encubierta, económica y política de los Municipios hacia sus Entidades Federativas; toda vez que aquéllas no tienen capacidad legislativa propia.

Como se observa, no existe una delimitación con respecto al ámbito impositivo, federal, estatal y municipal, lo que da como resultado que tanto el H. Congreso de la Unión como el correspondiente de las Entidades Federativas, puedan legislar sobre una misma fuente. Lo anterior conduce la fenómeno de la múltiple imposición interna, que involucra a los tres niveles de gobierno, tal como se desprende de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, donde se señala la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de manera proporcional y equitativa en que lo dispongan las leyes; sin embargo, como es de suponerse, tal situación no es deseable ni llevada totalmente a la práctica, sino que los Poderes Legislativos, Federal y Estatal, a través de diversos principios, han desarrollado un sistema tributario para no superponer contribuciones, así tenemos, por ejemplo, que los impuestos a los bienes inmuebles, se han reservado a las Entidades y otros como el de renta, referido a las empresas, se reserve a la Federación.

Dicho método tributario, ha sido posible por los diversos sistemas que se han implementado para evitar el problema de la concurrencia fiscal en nuestro país, sistemas que han ido desde una separación expresa de fuentes tributarias para la Federación, con la obligación para ésta

de participar a los estados, hasta la implementación de -- leyes impositivas en donde se concedía, también, participaciones sobre lo recaudado, a los Estados y a sus Municipios.

Básicamente este sistema se apoya en el procedimiento que se encuentra consignado en el último párrafo de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional de participaciones en impuestos con lo que se equilibra la presión fiscal de los sistemas federales, estatal y municipal, provocado por la concurrencia fiscal.

COORDINACION FISCAL.

Como se planteó al final del punto anterior, a través del tiempo se ha buscado una solución a la concurrencia impositiva, siendo la respuesta un sistema de participaciones que presupone una Coordinación Fiscal, en los niveles de gobierno, que es el resultado de una rica historia -- que se inicia con la celebración de tres Convenciones Nacionales Fiscales, cuyos objetivos eran encontrar soluciones -- adecuadas para evitar, la tantas veces citada, concurrencia fiscal. Así tenemos que la Primera Convención Nacional Fiscal que se llevó a cabo en agosto de 1925, dió como resultado la creación de un Plan Nacional de Arbitrios; determinado por otra parte que, "se atribuirían a los Poderes Federales, las facultades para gravar los impuestos al comercio exterior, a la renta, sobre herencias y legados, sobre las materias enumeradas en las fracciones IV y V del artículo 27-Constitucional, con participación a los Estados, y a la jurisdicción estatal, los impuestos predial, a los actos jurídicos no comerciales, sobre capitales invertidos en la pro-

piedad inmobiliaria, sobre vegetales y los derechos sobre servicios públicos". (5)

También se acordó que los impuestos especiales -- se establecerían de común acuerdo entre la Federación y los Estados, sus resultados no fueron los esperados, sin embargo, se había dado el primer paso para una posible solución al problema.

La Segunda Convención, celebrada en febrero de -- 1933, reprodujo las propuestas de la anterior Convención, -- recalcando el problema de la concurrencia impositiva sobre la misma fuente, reconociendo que si bien era deseable una delimitación de competencias, no era posible debido a la -- necesidad de captar mayores recursos por parte de los Estados; por otro lado, se logró un incremento de los impuestos especiales participables.

Es interesante hacer notar que a partir de las -- recomendaciones de las dos Convenciones Fiscales se modificó, en 1934, el citado artículo 73 en su fracción X, para -- facultar al Congreso de la Unión, para legislar en materia de energía eléctrica, en el rendimiento de cuyo impuesto -- participarán los Estados y Municipios.

Sobresalen las reformas promovidas en 1942, en -- las que se adicionó la fracción XXIX del Artículo 73, en -- las que se consignó la facultad para el Congreso Federal de legislar en un determinado número de fuentes, ésto es, se -- reservó ciertas contribuciones a la federación, excluyendo de ellas a las Entidades Federativas, sin embargo, y lo --- que es más relevante es que se plasmó que de sus rendimientos participarían estas y sus municipios.

(5) La Coordinación Fiscal en México. Subsecretaría de Ingresos. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México 1982. Pág. 80.

Durante la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en noviembre de 1947, se puede decir que se rechazó la idea de la separación constitucional precisa de facultades de la Federación y los Estados en materia impositiva, siendo en lo conducente, las conclusiones y recomendaciones las siguientes:

- *1).- Reconocimiento de ingresos privativos de la Federación (comercio exterior y renta entre otros, - este último con el carácter de participable).
- 2).- Reconocimiento de ingresos privativos de las Entidades locales (Estados y Municipios).
- 3).- Atribución de ingresos privativos a los Municipios.
- 4).- Ingresos de legislación concurrente pero uniforme de la Federación, los Estados y los Municipios.
- 5).- Impuestos Participables.
- 6).- Establecimiento de un sistema práctico y sencillo para el pago de las participaciones que correspondan a cada entidad, en los impuestos que ella recaude.
- 7).- Facultad para las Entidades de intervenir en la determinación del monto de su participación y de las bases generales de la legislación respectiva".(5)

Las resoluciones anteriores se cristalizaron en -

(5) ROSS GAMEZ ROBERTO, Apendice sobre la Coordinación Fiscal. Hermosillo, Son., 1979, págs. 36 y 37.

un Plan Nacional de Arbitrios, creado en 1948, así como en la creación de varias leyes, destacando la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles; que fueron la piedra angular -- para que nacieran en 1953, la primera Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, así como la Comisión Nacional de Arbitrios, tomando como base aquella -- ley, se abrió la posibilidad de celebrar convenios con las Entidades, teniéndose como premisa fundamental el que estas suprimieran sus impuestos locales a la industria y al comercio, principal causa de la concurrencia fiscal, y que administrarían el impuesto federal, participando de lo recaudado así como en multas y recargos.

En este primer intento, no todas las entidades se coordinaron ya que algunas tenían tasas más favorables que permitían mayor recaudación, a través de tasas altas o de tasas bajas que servían de atractivo a los contribuyentes para establecerse en sus territorios.

"Esta situación se continuó en el tiempo y, así tenemos que hasta 1970 existían dos tipos de Convenios de Coordinación: uno en los que el impuesto federal era cobrado por la Federación con tasas federal y local, entregándole a estos la suya; en otros las entidades recaudaban las tasas federal y local y vigilaban el padrón de contribuyentes. Hacia 1973 la Federación ofreció a los Estados Coordinados elevar la tasa del impuesto del 3% al 4%, distribuíble en un 2.2% para la Federación y 1.8 % para los Estados. Finalmente, en 1974 las tasas especiales del impuesto se fijaron en 5%, 10%, 15% y 30%. Conforme a la Ley, los Estados que se coordinaron con la Federación en la administración de este impuesto, recibirían el 45% de lo recaudado en sus propios territorios, tanto por la tasa general como por las especiales, más un 4% por gastos de administración

dando una participación a sus municipios de 20%. En 1974- quedaron coordinados finalmente todas las Entidades Federa- rativas." (7)

Este momento puede ser considerado como el preám- bulo del sistema de coordinación, toda vez que al lograr - la existencia de un impuesto único sobre las actividades - industriales y comerciales, dió pie a que las relaciones - Federación-Estados, se armonizaran; con un mejoramiento ad- ministrativo y de control de contribuyentes, dando facilitades y comodidad a éstos, respecto de sus obligaciones; - desembocando todo ello, en un importante aumento de la recaudación y por ende de sus participaciones.

En una segunda instancia se celebraron convenios de coordinación en distintas materias como fueron: el de - Causantes Menores e Intermedios, Bases Especiales de Tribu- tación en Materia Agrícola, Ganadera, Pesquera y conexas; - cobro y administración del impuesto sobre productos del -- trabajo y 1% sobre erogaciones adicionales por remunera- - ción al trabajo personal, prestado bajo la dirección y de- pendencia de un patrón; el de cobro del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles y Camiones; el de vigilancia y fiscalización de impuestos federales a las industrias del- azúcar, alcohol, aguardientes y envasamiento de bebidas al- cohólicas; el de auditoría, etc.

Con todos estos antecedentes, se decidió en for- ma conjunta Federación-Estado, llevar a cabo una reestructura

(7) La Coordinación Fiscal en México, Ob. Cit., México 1982
Págs. 107 y 108.

ción fiscal que tomara en cuenta la experiencia pasada, - sin perder de vista el pacto federal.

A este respecto, tuvo una participación relevante la Comisión Nacional de Arbitrios, con sus funciones de coordinación tributaria, consultor, vigilante del pago de participaciones y, sobre todo como órgano de control de la Constitucionalidad de las Leyes Fiscales Federales y Locales y por tanto del sistema fiscal federal.

"Contemplándose ya un panorama fiscal nacional - favorable, al haberse superado los obstáculos del aislamiento fiscal entre los tres niveles de Gobierno, y habiéndose logrado un sistema participativo, convencidos los Estados y Municipios de la integridad de su soberanía y autonomía, se reafirmaron las relaciones de convivencia fiscal y se actuó en consecuencia, para lograr el propósito, entonces ya general, todas las acciones se encaminaron en -- buscar un nuevo sistema y el resultado surge en 1980, con la nueva Ley de Coordinación Fiscal... (8) cuyo artículo -- primero, señala que su objetivo es "Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que -- corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; fijar reglas de colaboración administrativa entre -- las diversas autoridades fiscales" Y para llevar a cabo lo anterior en el artículo 2o. se establece que a través -- de la celebración de convenios, entre la Secretaría de Ha-

(8) VILLA CALLEJA, GUILLERMO. ¿Qué es la Coordinación Fiscal? Pág. 24 Revista Investigación Fiscal, Segunda Época, No. 3 Mayo-Junio 1982, S.H.C.P., México 1983.

cienda y Crédito Público*, como representante de la Federación, y los Estados, éstos podrán adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y participar en el total de los Impuestos Federales, así como en los recargos y multas que de ellos se generen y de los impuestos sobre hidrocarburos y minería. También se fijan en los Convenios los porcentajes que recibirán las Entidades Federativas, los Estados y el Distrito Federal, y el compromiso, de su parte, de "no mantener en vigor impuestos estatales, municipales que contraríen las limitaciones señaladas, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en las Leyes sobre Impuestos Especiales que sólo puede establecer la Federación de acuerdo con la Constitución Política." (9)

Así se tiene que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es un Convenio cuyo contenido establece los derechos y obligaciones de las partes involucradas, señalando como requisitos para las Entidades Federativas, que los Congresos Locales lo sancionen, por lo que alcanzan el rango de Leyes, también se involucra un Convenio de Colaboración-Administrativa, que contiene los lineamientos bajo los cuales se implementará la coordinación fiscal, esto es, las directrices, políticas o alcances de las disposiciones tributarias coordinadas.

Es importante destacar que el año de 1980 marca un inicio importante en el esquema tributario nacional, ---

* A partir de este momento la "Secretaría"

(9) Considerando Quinto del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de coordinación fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 28 de Diciembre de 1979.

basado en una reforma que pretende modernizar y simplificar la materia fiscal. Buscando su sencillez y eficacia; dicha reforma se enfocó a reestructurar la Ley del Impuesto Sobre la Renta; a la abrogación de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles por la Ley del Impuesto al Valor Agregado que implicó la desaparición de los impuestos denominados especiales, y, desde luego, la promulgación de la nueva Ley de Coordinación Fiscal que, con sus Convenios de adhesión y colaboración administrativa; uniforma el régimen fiscal de las Entidades Federativas y, al mismo tiempo, logra la desaparición de aproximadamente 400 impuestos locales.

Punto a destacar dentro de la última Ley citada, es la obligación de publicar tanto en el Periódico Oficial del Estado y en el Diario Oficial de la Federación los Convenios, Anexos, Declaratorias, etc., que formen parte del Sistema de Coordinación, a fin de que tengan vigencia y -- sean conocidos por los ciudadanos.

De todo lo anterior, se observa que la facultad para imponer contribuciones reside en la Federación y en los Estados, los Municipios dependen de lo que establezcan sus Congresos Locales, sin embargo, tal circunstancia presenta situaciones complejas al momento de delimitar las -- fuentes gravables para cada nivel de gobierno, en virtud -- de señalarse facultades exclusivas para la federación, -- unas por disposición expresa y otras derivadas de prohibiciones a los Estados, y las que son concurrentes, ésto es, materias en las que indistintamente los dos niveles de go-- bierno con poder legislativo, pueden establecer contribu-- ciones sobre la misma fuente. Esta última circunstancia, como se ha presentado, se ha salvado a través de un siste-- ma de coordinación fiscal, consistente en un acuerdo en el

cual la Federación grava sobre determinadas materias abste-
niéndose los Estados de hacerlo, a cambio de una participa-
ción en el total de la recaudación federal, y no sólo sobre
las materias coordinadas. Dicho acuerdo, desde luego, com-
prende la administración de las contribuciones coordinadas
por parte de los Estados Coordinados.

En este sentido, si bien materialmente se ha re-
suelto el problema de la concurrencia, a nivel de leyes se
cundarias, a nivel Constitucional perdura dicha situación.

CAPITULO II
DE LA COLABORACION ADMINISTRATIVA

Como se esbozó al final del Capítulo anterior, -- por medio del Convenio de Colaboración Administrativa se establecen los lineamientos de la Coordinación Fiscal, directrices, políticas o alcances de las disposiciones involucradas, a efecto de que las partes desempeñen sus atribuciones sin in vadir la esfera jurídica de cada cual.

El actual Convenio de Colaboración Administrativa (10) es el producto de una serie de reformas que sufrió, desde luego, el Convenio original de diciembre 28 de 1979, mismas que se produjeron a efecto de adecuarlo con las acaecidas en diversas disposiciones legales como fueron: la decisión de -- otorgar la facultad de cobro de las multas administrativas federales no fiscales a las Entidades Federativas y Municipios; la que se refirió a que las Entidades Federativas asumieran -- las funciones operativas de administración del Impuesto al Valor Agregado y, finalmente, a las modificaciones del Artículo 115 Constitucional en relación con la facultad de celebrar -- convenios entre los Estados y sus Municipios, a fin de que es tos últimos ejerzan una o varias facultades que aquéllos les -- deleguen; así entraremos en materia con:

(10) Durante 1933 se celebraron nuevos convenios, mismos que se -- publicaron en el Diario Oficial de la Federación el 31 de octubre, 1, 2, 3, 4 y 7 de noviembre, señalando su vigencia a -- partir del 1ro. de enero de 1984.

AUTORIDADES QUE EJERCEN LAS FUNCIONES COORDINADAS.

Este punto es muy importante ya que, partiendo del principio de que la federación es la que legisla sobre determinadas materias y los Estados las administran, tenemos que estos últimos se invisten de las facultades de aquella, por tanto, en las materias coordinadas actuarán como autoridades federales, siendo así, su precisión resulta fundamental para los contribuyentes a efecto de tener una certeza en cuanto a la autoridad que aplica las normas y, en su caso, aplicar los medios de defensa correspondientes. Así tenemos que en la Ley de Coordinación Fiscal, artículo 13, se encuentra el fundamento para la celebración de convenios entre el Gobierno Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de los Estados, de Coordinación en Materia de Administración de Ingresos Federales, mismos que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios. Cuando así se pacte expresamente, también contendrán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán, así como sus limitaciones.

Por lo que hace al rango que tendrán las autoridades estatales y municipales al ejercer las funciones materia de los convenios, el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal señala:

"Art. 14.- Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales fe-

derales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades - y a sus municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos".

El complemento a esta disposición se encuentra en el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia - Fiscal Federal que en su Cláusula Cuarta nos indica que:

"Las funciones de la Secretaría que conforme a este Convenio se confieren al Estado, serán ejercidas por el - Gobernador de la Entidad y por quienes conforme a las disposiciones locales o municipales tengan facultades para administrar contribuciones. A falta de las disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, las facultades que en este Convenio se confieran al Estado y a sus Municipios, serán ejercidas por quienes realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el presente Convenio, en relación con contribuciones locales o municipales".

Aparte del Gobernador serán autoridades los Tesoros o Directores de Ingresos de Finanzas Estatales, según se les denomine en cada Entidad, y sus respectivos subalternos de acuerdo a las disposiciones locales correspondientes; respecto a las autoridades municipales se debe precisar que su participación es muy limitada.-

como se verá más adelante, y requiere de pacto expreso.

De gran importancia resulta el contenido de la -- Cláusula Vigésima del Convenio en comento, que a la letra dice: "La Secretaría podrá en cualquier tiempo ejercer las atribuciones a que se refiere este Convenio, -- aún cuando hayan sido conferidas expresamente al Estado, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con este último". De donde se desprende que la Secretaría no delega totalmente sus funciones y puede ejercerlas en -- cualquier momento, en forma separada o conjunta, a este respecto se puede decir que el supuesto de que la autoridad retome su función y la ejerza plenamente no es -- muy común que se presente, y sí en cambio, que actúe en forma conjunta sobre todo en lo que a Asistencia al Contribuyente se refiere, mediante pláticas de orientación y material de apoyo con folletos, libros, etc.

Finalmente, se debe hacer alusión a que en la Ley de Coordinación Fiscal se menciona que existirán diferentes órganos que participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema de Coordinación Fiscal, siendo estos: la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales; la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas; que se conforman mediante el -- concurso de Funcionarios Federales y Estatales.

INGRESOS COORDINADOS:

Se encuentran plasmados en la Cláusula Segunda del Convenio, en la que se especifica que la Secretaría y -

el Estado respectivo convienen en coordinarse en los ingresos siguientes:

I.- Impuesto al Valor Agregado.

II.- Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos, excepto aeronaves.

III.- Impuesto sobre la Renta por:

1.- Los ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores.

2.- Los Ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas de contribuyentes personas físicas, sujetos a reglas dictadas por la Secretaría; entendiéndose por actividades conexas, los comerciales en los giros de introducción y comisión de ganado, aves, pieles en crudo, pesca y mariscos.(11)

3.- Las retenciones que estén obligados a efectuar los contribuyentes a que se refieren los incisos 1 y 2 que anteceden, de los ingresos por salarios y en

(11) Lo subrayado se adicionó mediante un Anexo No. 3 al Convenio, cuya vigencia es a partir del 1° de enero de 1987, hasta la fecha sólo 26 Estados han convenido esta modificación.

general por la prestación de un servicio personal subordinado.

- IV.- Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón que deban Pagar los Contribuyentes señalados en la Fracción III que antecede.
- V.- Aportación al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, respecto de los contribuyentes que se indican.
- VI.- Las multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales e infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial del Estado, excepto las destinadas a un fin específico o las participables con terceros.

Por "Ingresos Coordinados" se entenderán todos los que administre en su operación el Estado, incluyendo -- sus accesorios, en los términos de este Convenio y que se encuentran señalados en la presente Cláusula".

FUNCIONES COORDINADAS.

Se encuentran en la Cláusula Tercera y señalan que:

"La administración de los ingresos coordinados a -- que se refiere la Cláusula Segunda de este Convenio, se efectuará por el Estado, en relación con las personas -- que tengan su domicilio fiscal dentro de su territorio-

y estén obligados al cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulen estos ingresos, así como en relación con los contribuyentes de los giros comerciales -- conexos a la ganadería y pesca, respecto de los pagos provisionales que estén obligados a efectuar por concepto de impuesto sobre la renta (12) Para la administración de los citados ingresos, la Secretaría y el Estado convienen en coordinarse para que éste ejerza las funciones operativas inherentes a la recaudación, comprobación, determinación y cobranza en los términos de la Legislación Federal aplicable que, de manera enunciativa y no limitativa, son las que a continuación se señalan:

- I.- Registro Federal de Contribuyentes.
- II.- Recaudación, notificación y cobranza.
- III.- Informática.
- IV.- Asistencia al contribuyente.
- V.- Consultas y autorizaciones.
- VI.- Comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales (fiscalización)
- VII.- Determinación de impuestos y de sus Accesorios (liquidación).
- VIII.- Imposición y condonación de multas.

(12) Igual observación a la hecha en la hoja No. 28 de este trabajo.

IX.- Recursos Administrativos.

X.- Intervención en juicios.

Las autoridades del Estado y de sus Municipios para hacer cumplir sus decisiones, aplicarán las medidas de apremio que sean necesarias, en los términos del Código Fiscal de la Federación y demás Leyes Fiscales relativas. Tratándose de las aportaciones de seguridad social, relativas al Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los trabajadores y del pago de participaciones de los trabajadores en las Utilidades de las Empresas a que estén obligados los contribuyentes a que se refieren los incisos 1 y 2 de la Fracción III de la Cláusula Segunda, las atribuciones otorgadas al Estado se manejan en Cláusula expresa dentro del presente Convenio, en forma limitativa. El Estado, mediante pacto expreso con la Secretaría podrá ejercer una o varias de las facultades que se le confieren por conducto de sus Municipios".

Como se observa, los ingresos coordinados son las mismas contribuciones federales que anteriormente se habían manejado en diversos convenios; y al encontrarse en un sólo documento se logra uniformidad en su manejo e interpretación, evitando, por otra parte, competencia entre las Entidades Federativas a nivel impositivo.

El Impuesto al Valor Agregado que sustituye al Ingreso Mercantiles, tiene como objeto gravable el conjunto de bienes y servicios, en las diferentes etapas de la comercialización, permitiendo la deducción del im---

puesto pagado en las etapas anteriores, con lo que elimina el efecto acumulativo del de Ingresos Mercantiles, logrando un avance en la recaudación, ya que facilita - su mecánica operativa y tiende al aumento del universo de contribuyentes.

Con relación al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, tenemos que su contenido también se simplifica y se deja en manos de las Entidades Federativas, por la facilidad que tienen estas de vigilar y controlar a los contribuyentes radicados en su territorio, no sólo en materia impositiva sino también administrativa.

Impuesto sobre la Renta, respecto a este gravámen, nos encontramos que la coordinación se refiere a dos tipos de contribuyentes, los denominados "menores" y los sujetos a Reglas Generales de Tributación por Ingresos de actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas; ambos con características muy especiales para su control, tanto por su número como por su capacidad económica, pero al igual que el anterior, las autoridades estatales están mejor capacitadas para su administración que la Federación, toda vez que los conocen mejor por su constante trato por diversas causas.

Los demás "ingresos coordinados" podemos decir que son inherentes a los ya tratados ya que son obligaciones que nacen de la relación, que pueden darse o no, entre los contribuyentes, de los impuestos citados, con sus trabajadores; retención del impuesto por ingresos por salarios; impuestos sobre erogaciones y las aportaciones al Infonavit.

Por lo que hace a las multas administrativas federales no fiscales, se entiende que es una medida de descentralización de funciones a la vez que una ayuda económica a los Municipios, y que representa de alguna forma, facilidad a los habitantes de localidades donde no haya autoridad federal cercana.

Tocante a las "funciones coordinadas" se observa que es una delegación "enunciativa y no limitativa", -- que se ejercerá por los Estados y sus Municipios, aclarando que los últimos sólo ejercerán dichas funciones -- mediante pacto expreso.

Puede decirse que este convenio es el "resumen" de la experiencia lograda en otros instrumentos de igual contenido, pero con un sólo ingreso, destacando el hecho de que las funciones coordinadas son aplicadas por funcionarios estatales, por lo que, de alguna manera su actual manejo no es tan desconocido, facilitando su implementación, misma que está, además, debidamente regulada en diversas cláusulas del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que trataremos enseguida.

Registro Federal de Contribuyentes.- Esta función permite planear, coordinar, ejecutar, controlar y evaluar todas las actividades relacionadas con la administración de los contribuyentes, clasificándolos de acuerdo a los impuestos y las obligaciones a cumplir, teniendo a su cargo el Estado, según la Cláusula Octava del Convenio en comento:

"I.- Expedir y mantener al corriente las con-
tancias de registro y asignación de cla-
ves correspondientes, tratándose de los-
impuestos federales a que estén sujetos-
los contribuyentes menores y las perso-
nas físicas sujetas a reglas generales a
que se refiere la Cláusula Segunda. Frac-
ción III, Inciso 2 de este Convenio.

II.- Informar trimestralmente para los efec-
tos de registro, respecto de los contri-
buyentes a que se refiere la fracción an-
terior que pasen a régimen general de --
Ley.

III.- Comprobar el cumplimiento de las obliga-
ciones en materia de registro de los con-
tribuyentes distintos de los señalados -
en la fracción I y comunicar trimestral-
mente a la Secretaría los datos de quie-
nes no las hubieran cumplido.

La Secretaría informará a solicitud del Estado los
movimientos del padrón de contribuyentes no menores del
Impuesto al Valor Agregado".

Recaudación, notificación y cobranza.- Esta función con-
siste en la percepción de los ingresos que están a car-
go de las Entidades y comprenden desde la presentación-
de declaraciones hasta el ingreso del Impuesto en las --
arcas del fisco, llevándose a cabo, de acuerdo con la -
Cláusula Octava del Convenio, a través de:

- I.- Recibir y en su caso exigir las declaraciones, avisos y demás documentos a que obliguen las disposiciones fiscales y recaudar los pagos respectivos, así como revisar, determinar y cobrar las diferencias que -- provengan de errores aritméticos.
- II.- Formular la determinación provisional de contribuciones señaladas en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.
- III.- Notificar los actos administrativos y -- las resoluciones dictadas por el Estado, -- relativas a los ingresos coordinados, materia de este Convenio y recaudar su importe, en su caso.
- IV.- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los ingresos coordinados, que el Estado determine."

En términos de la Cláusula Decimocuarta del Convenio de antecedentes, en materia de recaudación de las -- aportaciones al Instituto del Fondo Nacional para la -- Vivienda de los Trabajadores a cargo de los contribuyentes menores y de las personas señaladas en la Cláusula Segunda, Fracción III, incisos 1 y 2 de este Convenio, -- la misma se hará en las oficinas receptoras del Estado, así como en las que éste autorice, pudiendo incluso --- aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacerlas efectivas, incluyendo a sus accesorios. De

esta manera, se logra uniformar en cuanto a la administración de los ingresos de los contribuyentes involucrados, facilitando, por otra parte, el cumplimiento de -- sus obligaciones en un sólo lugar.

Informática .- Tiene como propósito el crear las medidas conducentes para acrecentar la eficiencia de las -- funciones coordinadas, y de acuerdo con la Cláusula Octava, "las partes involucradas se suministran recíprocamente la información necesaria en esta materia siendo -- así que el Estado procesará los documentos que reciba y enviará a la Secretaría la información capturada de --- acuerdo a la normatividad que ésta establezca."

Asistencia al Contribuyente.- Su cometido es el de ---- orientar así como propagar la información -fiscal y administrativa- en forma oportuna, clara y precisa a los contribuyentes a fin de que, a través de su conocimiento y comprensión, se logre el mejor cumplimiento de sus obligaciones y para el efecto el Estado; por así pre---veer lo la Cláusula Novena del multicitado convenio:

"I.- Realizará actividades de orientación sobre las disposiciones fiscales pertinentes.

II.- Distribuirá oportunamente los formularios de declaración para ser llenados por los - contribuyentes e informará de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia."

Es de observarse que pocos Estados se preocupan -- verdaderamente por esta actividad -algunos por falta de

personal preparado y otros por cuestiones económicas- y básicamente se concretan a orientar a los contribuyentes en sus sedes o en coordinación con la Federación, efectuando eventos de difusión, por lo que, su cometido es-
pobremente alcanzado.

Consultas y Autorizaciones.- Acorde con lo dispuesto -- por la Cláusula Décima del Convenio en mención, el Esta-
do resolverá sobre situaciones reales y concretas que - se le presenten sobre los ingresos coordinados; tenien-
do en materia de devoluciones, compensaciones y autori-
zaciones las atribuciones de:

"I.- Autorizar sobre la solicitud de devolución o compensación de cantidades pagadas inde-
bidamente o de saldos pendientes de accredi-
tar y efectuar el pago correspondiente.

II.- Autorizar el pago de créditos fiscales a-
plazo, ya sea diferido o en parcialidades, con garantía de interés fiscal, siempre --
que no se trate de créditos provenientes - del ejercicio fiscal en curso de contribu-
yentes, ni de créditos a cargo de contribu-
yentes sujetos a control presupuestal por-
parte de la Federación."

Vale la pena hacer mención que las contestaciones-
son de acuerdo a las normas y sistemas preestablecidas - por la Federación, basándose en las disposiciones fede-
rales y las autoridades estatales sólo las aplican.

Fiscalización.- Se enfoca al mejor cumplimiento de las obligaciones fiscales, para ello, el Estado, por así -- disponerlo la Cláusula Décimoprimera del multicitado -- convenio, ejercerá "las facultades relativas al cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo la de ordenar y practicar visitas de auditoría e inspección - en el domicilio fiscal de los contribuyentes o establecimientos, así como en las oficinas de la autoridad competente. Cuando para comprobar el cumplimiento de obligaciones en materia de Impuesto al Valor Agregado, el Estado desee practicar visitas de auditoría o inspección en el domicilio fiscal de contribuyentes dictaminados por contadores públicos, deberá solicitarlo a la Secretaría, sujetándose a las reglas de carácter general que la misma expida al efecto. La Secretaría proporcionará al Estado información de los contribuyentes que hubieran dado aviso de sujetar sus resultados fiscales a dictamen de Contador Público."

Liquidación.- Esta materia es muy especial debido a que nuestro sistema fiscal se basa en la autodeterminación de obligaciones, esto es, una vez que el contribuyente se encuentra bajo algún supuesto legal, él mismo determina el monto de las contribuciones a pagar y las obligaciones a cumplir; sin embargo, dentro de los ingresos coordinados se encuentra el denominado régimen de contribuyentes menores, cuya característica es además de un sistema simplificado de obligaciones, el que las autoridades determinan el monto de los impuestos a pagar, dándose el caso de ser una función no sólo de comprobación, sino también de determinación y que se sujeta según lo consignado en la Cláusula Decimosegunda del Con-

venio en mención a lo siguiente:

"I.- Conforme a los procedimientos señalados en la legislación fiscal federal, determinar los impuestos y sus accesorios a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Asimismo, el Estado aplicará los procedimientos que establezca la Ley para la estimación de los ingresos o del valor de los actos o actividades de los contribuyentes menores, tratándose de los impuestos federales coordinados a que éstos se encuentren -- afectos.

II.- Imponer las multas, descubiertas por el Estado, que correspondan por infracciones al Código -- Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales, relacionadas con el cumplimiento de los impuestos federales coordinados.

III.- Condonar las multas que impongan en el ejercicio de sus atribuciones.

El Estado informará a la Secretaría sobre la comisión de las infracciones de que tenga conocimiento cuando carezca de la facultad para imponer las multas correspondientes. El Estado se obliga a comunicar en todos los casos a la Secretaría, por conducto de la Dirección General de Fiscalización, la Comisión o presunta comisión de delitos fiscales - que conozca con motivo de sus actuaciones."

A efecto de no desfasar estas facultades también - las Entidades Federativas tienen a su cargo lo referente a la recepción de las Garantías de Interés Fiscal; - que se actualizaría en términos de la Cláusula Décimo-tercera del Convenio que se ha venido invocando, a través de vigilar "que sean suficientes en el momento de - su aceptación, como con posterioridad; sino lo fuesen, - exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes. Las fianzas de instituciones autorizadas serán en todo caso a favor de la Tesorería de la Federación.- El Estado está facultado para resolver sobre la dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal, - tratándose de los ingresos coordinados a que se refiere el presente Convenio, excepto tratándose de los ingresos a que se refiere la Fracción V de la Cláusula Segunda. Respecto de las multas impuestas por autoridades - administrativas federales no fiscales, las autoridades - municipales cuando se solicite la dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal, y consideren - procedente la solicitud, suspenderán provisionalmente - el procedimiento administrativo de ejecución, durante - el lapso de 45 días, dentro del cual el Estado determinará y les comunicará la procedencia de la misma."

Esto último es muy significativo ya que se faculta a los municipios para suspender, provisionalmente, el - procedimiento administrativo de ejecución, a efecto de - que el Estado "califique" la procedencia o no de la --- dispensa de la garantía del interés fiscal; con lo cual se da pie a la descentralización de funciones, desgraciadamente se puede prestar a criterios diferentes ya - que, por un lado la autoridad fiscal municipal puede -- disponer de mayor información acerca del solicitante y-

por otro, que la autoridad estatal no la considere suficiente, por lo que sería muy conveniente que se especificaran los lineamientos, bajo los cuales se pueda considerar "procedente la solicitud", evitando con ello -- criterios subjetivos entre las autoridades y dar, al -- mismo tiempo, una certeza jurídica al contribuyente, -- acerca de las normas aplicables.

Recursos Administrativos.- De acuerdo con el contenido de la Cláusula Décimosesta, en "tratándose de impuestos coordinados, el Estado tramitará y resolverá los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en relación con actas o resoluciones del propio Estado. En materia de multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales, el Municipio tramitará y resolverá los Recursos Administrativos que se establecen en el citado Código Fiscal de la Federación, excepto -- el recurso de revocación y los que prevean las Leyes -- federales con base en las cuales se haya aplicado la -- sanción".

Lo anterior tiene como objetivo la resolución expedita de los recursos administrativos que se interpongan en contra de las resoluciones o actos que las autoridades efectúen o emitan.

Intervención en Juicios.- De acuerdo con las cláusula - Décimoséptima, "el Estado y los Municipios intervendrán, en su caso como parte en los juicios que se susciten -- con motivo del ejercicio de las facultades a que se -- refieren las cláusulas anteriores. De igual manera -- asumirán la responsabilidad en la defensa de los mis-- mos. El Estado informará periódicamente de acuerdo ---

con los lineamientos que al efecto señale la Secretaría del Estado de tramitación y resolución que recaigan sobre los juicios en que haya intervenido".

Con lo anterior se busca una mejor defensa de los intereses del fisco, toda vez que no será necesaria la intervención de la Secretaría, que perdería tiempo al comunicar la existencia de algún negocio a su dependencia encargada de la defensa y, por otra parte, no contactaría con todos los elementos de juicio para su cabal atención, ganando pues, en oportunidad procesal.

Todo lo anterior es una visión general de lo que comprende la administración de los ingresos coordinados, sin embargo, es importante asentar que esta "coordinación" no es una total delegación de atribuciones sino que la Secretaría se reserva en todo tiempo la facultad de desempeñarlas por sí o en forma conjunta, como acontece, por ejemplo, en materia de Asistencia al Contribuyente, a través de orientación al público en general, formatos para el cumplimiento de obligaciones, etc., así como en Fiscalización, por medio del denominado Programa de Fiscalización Permanente, que tiene por objetivo revisar el cumplimiento de obligaciones fiscales; llevar libros; presentar avisos; pagar la participación a los trabajadores en las utilidades; cumplir con el Infonavit y el Seguro Social sin llegar a verdaderas auditorías.

Sin embargo, es interesante hacer notar que los contribuyentes involucrados en muchas ocasiones no están de acuerdo con los criterios aplicados por las au-

toridades estatales, que al acatar disposiciones federales, sobre todo en materia de contribuyentes menores, - lo hacen de tal manera que parece que le hacen un favor a los contribuyentes y, en otro orden, en cuanto a la aplicación de las normas, escudándose en el expediente de "a mi me lo ordenan y sólo cumplo órdenes", sin tomar en cuenta la situación particular de su comunidad: - educación, situación económica, etc.: que, sin duda, -- fue uno de los motivos que justifican la coordinación.

CAPITULO III

REGIMEN DE LOS CONTRIBUYENTES MENORES

De los capítulos precedentes se observa que, el cumplimiento de la obligación Constitucional de contribuir al gasto público de los distintos entes de gobierno es verdaderamente complicada, por lo que las autoridades fiscales, federales y estatales, han buscado la manera de acercarse a la realidad de los sujetos pasivos de las contribuciones, contribuyentes, con la finalidad de facilitarles dicho deber. Así, tenemos que han creado sistemas de tributación acordes a la capacidad económica y administrativa de los contribuyentes, aún más dentro del régimen general de las leyes impositivas han introducido sistemas o regímenes simplificados, a efecto de facilitar el cumplimiento de su obligación de contribuir al gasto público.

Dentro de los sistemas simplificados destaca el denominado como régimen de Contribuyentes Menores el cual se caracteriza por conjugar dos impuestos, a saber, el sobre la renta (I.S.R.) y el de valor agregado (I.V.A.); además de ser optativo pero, sobre todo, por ser la autoridad fiscal quien determina la cantidad de impuestos a pagar.

De manera sencilla podemos decir que el Impuesto sobre la Renta, piedra angular de nuestro sistema fiscal, tiene por objeto gravar los ingresos de los contribuyentes clasificando, a éstos últimos, de acuerdo a la actividad o forma de obtener los citados ingresos, diferenciándose del I.V.A. porque éste grava actos o actividades.

A partir de la Reforma Fiscal para el año de 1987, - la Ley del Impuesto sobre la Renta sufre diversas modificaciones a efecto de ser congruente con la realidad económica del país, de tal manera que por lo que hace a las normas que regulan al Régimen en estudio, las encontramos contenidas en el Capítulo VI del Título IV, así como en las del Capítulo - VII del Título VII de la citada Ley, con la misma numeración, diferenciándose porque los numerales del Capítulo VII se adjuncian de la palabra BIS. Así las cosas y a efecto de evitar repeticiones solo se citará la numeración contenida en - el Capítulo VI.

REQUISITOS Y LIMITACIONES:

Los encontramos en los artículo 115 y 115-A de la - L.I.S.R., que a la letra establecen:

"ARTICULO 115.- Las personas físicas que realicen - actividades empresariales* y no se encuentren en alguno de -- los supuestos a que se refiere el artículo 115-A de esta Ley, podrán optar por pagar el impuesto que corresponda a dicha - actividad, conforme al régimen de contribuyentes menores, -- siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1.- Que en el año de calendario anterior hubieran - obtenido ingresos de los señalados en este capítulo, que no - hubieran excedido de treinta y dos veces el salario mínimo - general del área geográfica correspondiente al Distrito Fede - ral elevado al año o de veintidós veces dicho salario míni - mo general elevado al año, cuando en este último caso el coe - ficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponde - rante del contribuyente conforme al artículo 62 de esta Ley, sea mayor del 15%.

II.- Que para explotar la negociación no empleen a más de tres personas o que cuando se emplee un número mayor, 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 cuadrados -- cuando el inmueble no sea propiedad del contribuyente o de cien metros cuadrados cuando sea de su propiedad. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable cuando la negociación esté establecida en una población hasta de trescientos mil habitantes.

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

Se podrán considerar contribuyentes menores por el año en que inicien la realización de actividades empresariales, las personas que manifiesten estimar que en dicho año obtendrán ingresos de los comprendidos en este Capítulo que no excederán de las cantidades señaladas en la fracción I, o bien que las autoridades fiscales les estimen ingresos que no excedan 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 protesta de decir verdad si obtienen ingresos diversos a los señalados en este capítulo, por los que efectúen 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 optar por ser contribuyentes menores siempre que la negociación reúna las condiciones señaladas en este artículo y los contribuyentes no realicen otras actividades empresariales.

Se podrá optar por que las sucesiones sean contribuyentes menores, sólomente cuando el autor de la sucesión lo haya sido y ésta se encuentre en los supuestos señalados en este artículo.

Quiénes anteriormente no reunieron las condiciones para ser contribuyentes menores no podrán optar por considerarse como tales aún cuando posteriormente sí la reúnan." *Para su definición ver anexo 1.

"ARTICULO 115-A.- No podrán optar por ser contribuyentes menores en los términos del artículo 115 de esta -- Ley, quienes obtengan la mayor parte de sus ingresos por -- las siguientes actividades:

I.- La enajenación de:

- a).- Aparatos científicos o fotográficos, incluyendo sus accesorios y componentes.
- b).- Artículos deportivos.
- c).- Maquinaria.
- d).- Muebles metálicos, de mimbre, de bambú o ratán, así como equipo para oficina.

II.- La prestación de servicios en:

- a).- Laboratorios de análisis clínicos, radiológicos, dentales y de ultrasonido, así

como hospitales, clínicas o sanatorios.

b).- Boliches, frontones o salones de patinaje.

c).- Centros nocturnos o salones de baile, a excepción de los que únicamente operen una o dos veces por semana.

d).- Agencias de Viajes, hoteles, moteles o balnearios, a excepción de casas de huéspedes.

Tampoco podrán ser considerados contribuyentes menores las personas que realicen actividades empresariales consistentes en: producción y venta de pan; espectáculos públicos con establecimiento fijo; 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 o varilla, así como los que se dediquen en establecimiento fijo a la comercialización de vehículos.

III.- Quienes en el año de calendario anterior 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 bienes muebles."

Los preceptos transcritos señalan los requisitos y limitaciones para ser considerados como contribuyentes menores, por lo que los estudiaremos a efecto de tener una mejor comprensión de los mismos, iniciando con el Art. 115.

En primer lugar se precisa que este es un régimen optativo, dándose a entender que aún cuando se estuviera en los supuestos regulados, el contribuyente podrá cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al régimen normal de Ley. Esta precisión es importante, ya que hasta el ejercicio de 1985 se consideraba como obligatorio, esto es, -- quien cumpliera con los requisitos debía observar el régimen, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente, además, en otro orden, se recoge como un sistema de excepción, cuya finalidad es facilitar el cumplimiento de obligaciones y capacitar a los contribuyentes que se acorran a él a cumplir en forma normal con la Ley.

Por otra parte, es oportuno señalar que aún cuando se dan -- los requisitos para ser menor no se señala la mecánica para ejercer la opción, la cual debemos de ubicar en la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal (13) para el año de 1987, mediante la cual la Secretaría administrativamente señala los pasos a seguir para aquellos contribuyentes que quieran cumplir sus obligaciones bajo este régimen y son los siguientes:

"72.- Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 115 y 115-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará que quienes durante 1986 fueron contribuyentes menores y reúnan las condiciones para optar por dicho régimen durante 1987, ejercen dicha opción si paralelo efectúan el pago de los impuestos correspondientes al primer bimestre de 1987 conforme al régimen de contribuyentes menores."

(13) A partir de este momento Resolución Miscelánea. Se hace notar que con fecha 29 de abril/88 se publicó el en D.O.F. la Décimoquinta Resolución que Reforma, Adiciona y Deroga a la que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de carácter fiscal para el año de 1987, por medio de la cual se prorroga el contenido de la Resolución Miscelánea en comento, hasta en tanto se den a conocer las modificaciones a los diversos reglamentos de las Leyes Fiscales. Por otra parte el artículo Tercero de esta Décimoquinta Resolución aclara que se entenderá, que se hace referencia al año de 1988 cuando en los puntos de la Resolución Miscelánea de 2 de marzo de 1987, se haga mención al año de 1987.

"73.- Tratándose de contribuyentes que inician actividades empresariales y deseen -- optar por el régimen de contribuyentes menores por reunir las condiciones para ello, manifestarán que ejercen dicha opción mediante la presentación de la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, empleando la forma oficial -- HRFC-1 ante la Oficina Recaudadora de la -- Entidad Federativa que corresponda a su domicilio fiscal, de conformidad con lo dispuesto por las fracciones I de los Artículos 115-B y 115-B-BIS de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Como comentario, tenemos que el punto 72 señala la manera de continuar en éste régimen, cuando ya se ha ejercido esta opción y, en el punto 73, se encuentra el mecanismo a seguir para aquellos contribuyentes que inician actividades y de sean acogerse a este régimen por reunir las condiciones para ello.

Finalmente, es de hacerse notar que si bien, por medio de reglas administrativas se dan los pasos a seguir para optar por este régimen, sería muy conveniente que a los mismos se señalaran en el Reglamento de esta Ley ó al menos se hiciera la indicación de dónde localizarlos.

Continuando con el análisis encontramos que, en la fracción I del artículo 115 se contienen los límites de ingresos, para ser menor, relacionados con el coeficiente - de utilidad, al respecto es necesario hacer notar que tal condición se introduce a partir de 1982, ya que anteriormente sólo existía un límite sin importar el coeficiente; la evolución de este requisito ha sido la siguiente:

a).- De 1965 a 1971: \$150,000.00

b).- De 1972 a 1976: \$500,000.00

Cabe señalar que opcionalmente podrían estar en este régimen, las personas físicas que ob tuvieran ingresos superiores a los citados - sin exceder de \$ 1'500,000.00.

c).- De 1976 a 1981 \$1'500,000.00

d).- En 1982 \$1'500,000.00 ó \$1'000,000.00

Aclarándose que para este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante sea mayor de 15% de -- acuerdo con el artículo 62 de la Ley. (Esta distinción se conserva hasta la fecha).

e).- En 1983: \$3'000,000.00 ó \$2'000,000.00

f).- En 1984: \$5'000,000.00 ó \$3'500,000.00

g).- En 1985: \$7'250,000.00 ó \$5'000,000.00

h).- En 1986: \$11'500,000.00 ó \$8'000,000.00

- i).- En 1987: \$23'000,000.00 ó \$16'000,000.00
j).- En 1988: 49'682,560.00 ó 34'156,760.00

Como se observa, a partir de 1982 se establecen límites de ingreso, que atienden a la capacidad económica del contribuyente; de acuerdo a su giro o actividad preponderante, dichos coeficientes son: 3%, 5%, 10%, 20%, 25% y 30%; existiendo un porcentaje del 15% para aquellas actividades no reguladas en dicho artículo. (14)

La mencionada capacidad la podemos observar mejor mediante un ejemplo numérico:

INGRESO ANUAL	\$16'000,000.00	\$16'000,000.00
FACTOR DE UTILIDAD	<u>15%</u>	<u>30%</u>
UTILIDAD ESTIMADA	\$ 2'400,000.00	\$ 4'800,000.00

De tal manera que a ingresos iguales, por el factor de utilidad, no existe la misma capacidad contributiva, por lo que tal distinción hace más justo y equitativo el régimen en estudio.

Con respecto al incremento anual en los límites, podemos señalar que, éste ha ido de acuerdo a los índices de inflación reconocidos por las autoridades; de tal forma, que el límite no se actualiza de acuerdo a la realidad económica, tendiendo con ello a que los contribuyentes menores pasen al régimen normal de ley en forma automática, quedando en éste solo aquellos que realmente no puedan, por sus ingresos, contar con un mínimo de control administrativo.

(14) El contenido del artículo 62 se transcribe en el anexo 2 - al final de este Título.

Por último, es necesario destacar que el parámetro de límites de ingresos para el ejercicio de 1988 se modificó cambiando a una referencia en base a salarios mínimos. De esta manera, que su actualización se de automáticamente, sin necesidad de trabajo legislativo, así tenemos, de acuerdo con la fracción I del artículo 115 en comento, que serán contribuyentes menores quienes en el año de calendario anterior hubiesen obtenido ingresos que no excedan de 32 veces el salario mínimo (SM) general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal elevado al año o de 22 veces dicho salario, cuando en este último caso el coeficiente de utilidad que corresponda a la actividad preponderante del contribuyente conforme a la Ley, sea mayor del 15%.

De acuerdo a lo anterior y tomando en consideración la vigencia, en días, de los salarios mínimos que se dieron en el año de 1987, tenemos:

Del: lo. de Enero al 31 de Marzo	90d.x	\$3,050.	= \$ 274,500.00
lo. de Abril al 30 de Junio	91d.x	3,660.	= 333,060.00
lo. de Julio al 30 de Sept.	92d.x	4,500.	= 414,000.00
lo. de Oct. al 15 de Dic.	76d.x	5,625.	= 427,500.00
16 al 31 de Diciembre	16d.x	6,470.	= 103,520.00

Anualizado Total: \$ 1'552,580.00

\$ 1'552,580 x 32 SM= \$ 49'682,560.00

\$ 1'552,580 x 22 SM= \$ 34,156.760.00

En las fracciones II y II del artículo 115, se encuentran requisitos que no parecen tener relación con el objeto de la Ley, los ingresos, ya que se refieren al número de empleados y a una determinada superficie del establecimiento; más aún, si se toma en consideración que la autoridad determina presuntivamente los ingresos partiendo de indicios económicos. En primer término al limitar el número de empleados, conduce a los contribuyentes menores a no generar empleos y, en caso de sí hacerlo, ha ocultarlos a efecto de no demostrar sus ingresos reales, evadiendo, además, las obligaciones que nacen de la relación empleado-patrón. Por otra parte, la superficie de un establecimiento, resulta verdaderamente desafortunada como elemento de juicio, ya que, como se puede demostrar, en superficies pequeñas se pueden generar mayores ingresos que en otras de mayores dimensiones, debido a la ubicación y giro del establecimiento, más aún, es un tanto complicado determinar en que momento la población rebasa el número de habitantes, además de que, se debe tener en cuenta que habrá más competencia. Así pues, estos requisitos resultan demasiado subjetivos, desligados del objeto de la Ley, los ingresos, y el objetivo de este régimen, la simplificación.

Antes de continuar es importante recordar que en el Capítulo II, en el punto de las autoridades que ejercen las funciones coordinadas, se señala la existencia de órganos encargados de vigilar y perfeccionar la coordinación, siendo uno de ellos la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, misma que tiene a su cargo, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley de Coordinación Fiscal, tomar las medidas convenientes para actualizarla y mejorarla, siendo una de -

ellas la creación, en 1980, de un Grupo de Trabajo de Contribuyentes Menores, conformado con Funcionarios Federales y Es tatales, cuyo objetivo es el avocarse al análisis y discusión de problemas relacionados con el régimen, acordando las soluciones pertinentes. (15)

Hecha la precisión anterior, tenemos que desde el nacimiento de las fracciones II y III, año de 1983, el mencionado Grupo de Trabajo, acordó que su contenido no sería tomado en cuenta para la determinación del impuesto estimado a pagar, salvo que el contribuyente manifestara en forma espontánea que ya no debía tributar bajo este régimen, es decir que se dejaba a elección del contribuyente la aplicación de dicho criterio.

Como se observa se dió una solución al problema en forma administrativa, llenando más allá de la ley, beneficiando a los contribuyentes que estuvieran en la citada hipótesis, sin embargo, esta solución es un arma de dos filos ya que, si por un lado beneficia, por el otro, deja la incertidumbre de hasta cuando se seguirá con este criterio, que, además, no siempre se aplica en forma general.

La fracción IV contiene otra restricción para las personas que quieran tributar bajo este régimen; sin embargo, la misma no es general ya que, por un lado, restringe a que sólo podrán ser considerados menores aquellos que tengan un establecimiento pero, por otra, se hace la salvedad que dicho elemento no se aplicará a los que estén ubicados en mercados o que tengan puestos semifijos; lo que representa una injusticia si se toma en consideración que con

(15) Al respecto en el anexo 3 se reseñan brevemente los Acuerdos tomados que aún están vigentes.

este régimen se busca proporcionar un sistema que sea sencillo de cumplir por contribuyentes a los que se les reconoce bajos ingresos y dificultades administrativas, y en este su puesto, no se puede decir que un locatario de un mercado -- tenga aún menos ingresos y capacidad administrativa que el que no lo sea, toda vez que, si no es la generalidad sí es la mayoría, tienen mayores ingresos aunque no más capacidad administrativa; respecto a los puestos semifijos, resulta - confuso en virtud de no existir una definición de tal supuesto, más aún, se podría llegar a dar el problema de precisar el domicilio fiscal para el cumplimiento en su caso, de los deberes fiscales y otros problemas por el estilo, así pues, este elemento más que ser un requisito resulta un problema por su falta de generalidad. Al respecto y como dato interesante se puede citar que hasta 1982 este elemento sólo se refería a un establecimiento por contribuyente, en 1983 se modifica su contenido por el que actualmente conserva con la - salvedad que durante este año por acuerdo del Grupo de Trabajo de Contribuyentes Menores , no se tomó en consideración para la determinación de estos contribuyentes, con lo que - además de su falta de generalidad, se dió el caso de darle a la Ley una "vacatio legis" a nivel administrativo. Independientemente de lo anterior, sería muy útil replantear -- este criterio a efecto de hacerlo más general y real, de - acuerdo a la situación del momento.

Con respecto al segundo párrafo del artículo 115, su contenido nos señala el criterio a seguir en los casos - de inicio de actividades, cuando se realicen operaciones -- por un periodo menor de un año, señalando que se tomará -- como base la declaración estimada de la persona de ingresos que obtendrá en tal periodo o la estimación que le efectúen las autoridades, sin que el monto rebase el límite de ingresos correspondientes al giro, dicha declaración o estimativa

sé dividirá entre el número de días del período y lo que se obtenga se multiplica por 365, obteniéndose los ingresos - acumulables estimados, a los que se les podrá deducir un salario mínimo general de la zona económica de donde residen, elevado al año, siempre que manifiesten bajo protesta de de cir verdad que no obtienen otros ingresos por los cuales se les efectúe dicha deducción.

Con esta mecánica se verifica si los ingresos manifestados o determinados no excederán del límite permitido sin embargo, resulta impreciso el señalamiento del período de tiempo, que se va a tomar como base para determinar los ingresos, ya que pueden darse situaciones extremas como --- ajustarse al límite permitido para optar por este régimen - o tener que pagar en forma conjunta varios pagos provisionales, etc., en tal virtud tenemos que remitirnos al Reglamento de la Ley que en su artículo 139 señala lo siguiente:

"ART. 139.- Cuando inicien actividades los contribuyentes menores a que se refiere el artículo 115-A de la Ley, deberán estimar su ingreso mensual e informar este dato a la autoridad administrativa dentro del mes siguiente a la fecha en que inicien activi dades.

Las autoridades fiscales elevarán al año el ingreso mensual estimado por el contribu-- yente y estimarán la utilidad en los térmi nos del artículo 116 de la Ley, sin perju icio del ejercicio de sus facultades de com probación.

En los casos en que los contribuyentes - mencionados no estén obligados a presentar declaración anual por el primer año de actividades, deberán presentar aviso informando el monto real de sus ingresos en el mes de enero siguiente a dicho -- año".

Como se observa, en este artículo se precisa que el período base será de un mes, lo cual evita interpretaciones erróneas, además de que resulta congruente con las obligaciones del Registro Federal de Contribuyentes, de inscripción y presentación de avisos, que deberán observarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones jurídicas o de hecho correspondientes, en la especie, al día en que inicien operaciones. Cabe hacer la observación, que si bien el numeral transcrito en cuanto a los artículos de la Ley que cita no corresponden en su contenido a la vigente redacción, se debe a las modificaciones de Ley, pero su fondo sí es aplicable para resolver el problema que se presenta, siendo recomendable que este artículo formara parte de la Ley ha efecto de darle más consistencia.

En relación a las figuras de copropiedad y asociación en participación, su excepción se condiciona a que se cumpla con los requisitos marcados y a que sus integrantes no realicen otras actividades empresariales, basándose, -- además, en el hecho de que el responsable solidario será el representante de la copropiedad o el asociante, es decir, -- una persona física.

Respecto a la sucesión, su excepción se puede -- atribuir al hecho de que, hasta no existir la adjudicación de los bienes a los herederos o legatarios, no hay un responsable, aunque si bien se puede decir que el albacea, en

su caso, tiene a su cargo el cumplimiento que las obligaciones de la masa hereditaria, no hay una definición concreta.

El último párrafo señala una prohibición en relación a aquellos contribuyentes que no reunieron las condiciones para optar por este régimen, aún cuando posteriormente sí las reúna, debido a que otra de las metas que se persiguen, es la de que el contribuyente se familiarice con -- las obligaciones fiscales aunque en forma sencilla, a efecto de que en su momento puedan cumplirlas de acuerdo con el régimen general de ley.

El artículo 115-A contiene un listado de aquellos contribuyentes que no pueden considerarse menores, aún cuando sí reúnan las condiciones para hacerlo, se observa que esta prohibición será en función de los ingresos, pero normalmente se toma como si fuera el giro el que no puede ser considerado dentro de este sistema.

Sin embargo, y debido a los problemas que tienen algunos contribuyentes a través de acuerdos del Grupo de -- Trabajo de Contribuyentes Menores se dejó a las autoridades estatales que de acuerdo a su experiencia se permitía a las personas dedicadas a la producción y venta de pan en pequeñas poblaciones y rancherías, así como salas de cine que -- trabajen una o dos veces a la semana puedan optar por este régimen siempre que no rebasen los ingresos señalados.

OBLIGACIONES.

Los contribuyentes que opten por ser menores de -- acuerdo con lo preceptuado en los dos artículos tratados -- anteriormente, deben de cumplir con diversos deberes, mismos

que encontramos en el artículo 115-B; sin embargo, también deben cumplir con las señaladas en el artículo 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.), toda vez -- que este régimen comprende estos dos impuestos, en tal virtud transcribiremos ambos numerales, y después haremos un análisis de su contenido:

"ART. 115-B.- Los contribuyentes que en los términos de esta Ley opten por ser menores, -- por los ingresos a que se refiere este Capítulo, deberán cumplir con lo siguiente:

- I.- Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
- II.- Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley.
- III.- Expedir comprobantes simplificados de sus operaciones los cuales únicamente deberán contener los siguientes requisitos:
 - a) Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave -- del registro federal de contribuyentes de quien lo expida.
 - b) Número de folio, lugar y fecha de expedición.

c) Importe total de la operación.

En los casos en que los contribuyentes utilicen en sus operaciones máquinas - registradoras podrán expedir como comprobantes simplificados, la copia de - la parte de los registros de auditoría de dichas máquinas en la que aparezca el importe de la operación de que se - trata.

IV.- Efectuar pagos bimestrales a cuenta del impuesto anual, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual correspondan ante las oficinas autorizadas.

V.- Conservar en el lugar y durante el plazo que señala el Código Fiscal de la - Federación, la documentación comprobatoria del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

VI.- Presentar declaración anual en los términos del último párrafo del artículo 139 de esta Ley."

"ART. 35.- Las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, cuando sean - contribuyentes menores conforme a la - Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagarán el impuesto al Valor Agregado de - conformidad con la estimación del valor

de los actos o actividades por los que deban pagar el impuesto, que al efecto les practiquen las autoridades fiscales, debiéndose observar lo siguiente:

I.- Llevar contabilidad simplificada de sus operaciones de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley.

II.- Dichas personas no tendrán obligación de calcular ni declarar mensualmente el monto de las contraprestaciones que correspondan a sus actividades por las que deban pagar el impuesto. Las autoridades fiscales les estimarán el valor de los actos o actividades por los que están sujetos a pagar el impuesto, excluyendo las actividades sujetas a la tasa de 0%; a esta estimación las autoridades aplicarán la tasa del impuesto que corresponda, según sea el caso, obteniéndose así el impuesto a cargo estimado.

Del impuesto a cargo estimado se registrará el impuesto acreditable, conforme a lo siguiente:

a) Tratándose de las actividades -- que mediante disposiciones de carácter general señale la Secretaría

ría de Hacienda y Crédito Público, los contribuyentes podrán restar el impuesto acreditable a que se refiere el artículo 4o. de esta Ley.

- b) En todos los demás casos, las autoridades fiscales estimarán el impuesto acreditable.

La diferencia entre el impuesto a cargo estimado y el impuesto acreditable en los términos de los incisos a) o b) de esta fracción, según corresponda, será el monto del impuesto a pagar.

Las estimaciones a que se refiere esta fracción se mantendrán hasta que las autoridades fiscales formulen otras.

III.- Pagar bimestralmente el impuesto a que se refiere la fracción anterior a cuenta del impuesto del ejercicio, los cuales deberán hacerse dentro del bimestre al cual corresponda ante las oficinas autorizadas.

IV.- Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezcan que el valor de los actos o actividades por las que el contribuyente deba pagar el impuesto al valor agregado, es superior en más de un 20% a la última estimación practicada, se rectificará ésta y se cobrarán las di-

ferencias del impuesto que procedan más los recargos de ley. Si el contribuyente solicita espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y ésta resulta superior en más del 20% mencionado, pagará el impuesto que proceda más los recargos correspondientes, - salvo cuando en la rectificación el contribuyente no rebase los límites de ingresos para ser considerados -- como contribuyentes menores conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso quedará liberado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores.

V.- Conservar la contabilidad simplificada a que se refiere la fracción I de este artículo y los comprobantes señalados en el artículo 36 de esta -- Ley.

VI.- Presentar declaración del ejercicio."

De la simple lectura de la transcripción precedente se desprenden algunas variantes en las obligaciones que regulan ambos numerales y se refieren a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), frac. I del art. -- 115-B y la aclaración respecto a que los menores no pagarán el I.V.A., en forma mensual, así como la rectificación de la estimativa de ingresos, fraccs. II y IV del art. 35; al respecto - podemos comentar que la inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes, si bien no se menciona en la L.I.V.A.: la misma es -

un medio de control e identificación, por parte de las autoridades, sobre las personas físicas y morales que tengan -- obligación de presentar declaraciones relativas a impuestos federales, que se encuentra contenido en el artículo 27 del vigente Código Fiscal de la Federación (el que podemos señalar como el conjunto de principios y normas más generales -- que regulan las relaciones entre el Estado y los Contribuyentes), en el capítulo correspondiente a los Derechos y -- Obligaciones de los Contribuyentes, con lo cual se puede decir que se subsana la omisión. En relación a las fracciones II y IV del artículo 35, más que obligaciones son facultades de las autoridades, por lo que debería de reubicarse en otro numeral, como por ejemplo en el artículo 37 de la L.I.V.A., que contiene las bases para estimar este impuesto a los menores, y que más adelante abordaremos.

Registro Federal de Contribuyentes.

Este es un instrumento con que cuentan las autoridades para identificar y controlar a las personas físicas y morales que por sus actividades tienen la obligación de presentar declaraciones periódicas relativas a impuestos federales, a través de este registro se conocen las características de los contribuyentes, tales como: nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, actividad (es) que realiza, etc.; esto es, los datos necesarios para determinar su situación fiscal. Como ya vimos en el Capítulo Anterior, este registro es una de las funciones delegadas a las Entidades Federativas en tratándose de los menores, por lo que será ante éstas, que se cumpla dicha obligación, misma-

que debe regirse por las disposiciones federales correspondientes, en este caso, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Como vimos en el párrafo anterior esta obligación se encuentra en el artículo 27 del citado Código; sin embargo, es en su Reglamento donde encontramos las disposiciones relativas al cumplimiento de la misma, del artículo 14 al 25, a efecto de no hacer una transcripción abordaremos los puntos que se refieren a estos contribuyentes.

Inscripción: Esta solicitud debe presentarse dentro del mes siguiente al día en que den inicio las operaciones; además se darán los avisos correspondientes cuando tenga lugar la situación jurídica o de hecho, prevista en la Ley; para lo cual se utilizará el formato H.R.F.C.-1.

En este caso, la persona nunca antes se había inscrito ante el R.F.C., por lo cual, la autoridad le asignará una clave, mediante el documento denominado Cédula de Registro Federal del Contribuyente, la cual se formará con las letras del nombre (primeras letra y vocal del apellido paterno acompañada con la primera letra del apellido materno y la primera letra del nombre propio), la fecha de nacimiento (los dígitos finales -- del año, mes y día) así como en su caso, los números o letras adicionales que conforman el homo-clave y dígito verificador que les asigne la autoridad.

Una vez que se ha inscrito la persona se convierte en contribuyente y deberá presentar en su momen-

to, los siguientes avisos de acuerdo con los cambios --
que sucedan durante su vida fiscal:

- I. Cambio de Nombre
- II. Cambio de domicilio fiscal
- III. Alta, aumento, disminución o baja de obligaciones fiscales
- IV. Apertura de sucesión
- V. Cambio de actividad preponderante
- VI. Apertura o cierre de establecimiento o de locales.
- VII. Cancelación en el R.F.C.

La presentación será de acuerdo a lo siguiente:

- I. Cambio de nombre: Se presentará en aquellos casos en que el contribuyente modifique su nombre para efectos del Registro Civil. Se precisa que las personas del sexo femenino usarán el nombre de solteras. En este caso se debe presentar el formato HRFC-5.
- II. Cambio de domicilio fiscal: se deberá presentar cuando el contribuyente establezca su domicilio fiscal en un lugar distinto al que manifestó al inicio de sus actividades, así como en aquellos casos en que se cambie la -

nomenclatura o numeración oficial, en este supuesto se usará el formato HRFC-5.

- III. Alta, aumento, disminución o baja de obligaciones fiscales. De alta: lo presentarán -- los contribuyentes ya inscritos en el R.F.C., cuando tengan obligación de presentar declaraciones periódicas, sin que antes lo estuvieran, mediante la presentación del formato HRFC-1.

Este aviso también se presentará cuando los contribuyentes monores cambien su opción para pasar al régimen general de Ley, anotando, en el margen superior izquierdo, debajo del nombre de la forma la siguiente leyenda "Cambio de Menor al Régimen General de Ley", debiendo presentarla ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio fiscal y, con una copia enterar a la Oficina Recaudadora de la Entidad Federativa, en que venía cumpliendo con sus obligaciones.

De aumento: Nacerá esta obligación cuando -- los menores tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas distintas a las que venía presentando ó, cuando opten por pagar el impuesto sobre la renta conforme a bases especiales de tributación.

Como ejemplo del primer supuesto podemos citar el caso en que el contribuyente por necesidad

de su actividad requiera contratar personal, por lo que deberá presentar este aviso señalando la obligación de declarar como retenedor. Este aviso se presenta en el formato - HRFC-4, el cual presentarán, también, en el caso de que con anterioridad ya hubieran estado obligados a presentar declaraciones --- periódicas (supuesto que se presentaría sí - en la solicitud de inscripción lo hubieren hecho constar) o cambien de opción al régimen general de Ley.

*De disminución: Se dará cuando se deje de -- estar obligado a presentar alguna de las declaraciones periódicas que se venían presentan do, como pudiera ser el caso de que el menor termine la relación de trabajo con sus em--- pleados; también se presentará en el caso de que ya no tenga que presentar declaración -- anual, el formato a utilizar sería el HRFC-4

*De baja: Procede cuando el contribuyente --- deje de estar obligado totalmente a presen-- tar todas las declaraciones periódicas que - venía efectuando; no siendo necesario presen tarlo en el caso de sucesión o cancelación - en el R.F.C., cuando el motivo sea el cese - de la obligación de presentar la declaración anual de las personas físicas en el I.S.R., - se dará el aviso en lugar de la declaración- en este caso se presentará el formato HRFC-6.

IV. Apertura de Sucesión: deberá presentarse en el caso de que el contribuyente fallezca, -- debiendo hacerlo el representante legal de la sucesión (albacea), ante las oficinas en las cuales el autor de la sucesión venía pre sentando sus declaraciones; la persona que presente este aviso no queda obligada a dar aviso de alta, disminución o baja de obligaciones con motivo del fallecimiento; la forma a presentarse es la HRFC-5.

V. Cambio de Actividad Preponderante: Este aviso se presentará conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta; quien no está obligado a presentar la declaración, dará aviso en el mes de enero del año siguiente a aquél en que se realizó el cambio.

Por actividad preponderante se entenderá -- aquélla por la cual el contribuyente obtiene la mayor parte de sus ingresos acumulables en relación con otras actividades que él mismo realice.

Se debe hacer notar la importancia de este -- aviso, ya que su presentación puede modificar el coeficiente de utilidad utilizado para determinar el impuesto estimado ó que la nueva actividad sea de las que no pueden ser consideradas para optar por el régimen en -- comento.

Se presenta el formato HRFC-5

- VI. Apertura o Cierre de Establecimientos o de Locales: Se presentará cuando los menores -- abran o cierren un establecimiento o local -- diferente al de su domicilio fiscal.

Se entiende por establecimiento, el lugar fijo de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales; por local, el lugar que se utilice como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

Se utilizará para este efecto la forma HRFC-3.

- VII. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes: Se presentará en el caso de fallecimiento del contribuyente, efectuándolo el representante legal de la sucesión ante las mismas oficinas en las cuales el autor de -- la herencia venía cumpliendo sus deberes fiscales; si se presentó el aviso de inicio de sucesión, se debeña presentar éste una vez -- que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión.

La presentación de estos avisos se hará dentro del mes siguiente al día en que se presente la situación jurídica o de hecho para ello.

Así mismo, es importante destacar que es obligatorio conservar copias de los avisos efectuados al --- R.F.C., en los establecimientos y locales, debiendo --- exhibirlos a las autoridades fiscales cuando éstas lo -- soliciten.

Contabilidad Simplificada.

De acuerdo a lo preceptuado en los numerales en comento, tenemos que remitirnos al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento así como el Reglamento de las Leyes en cita, a efecto de saber como será el cumplimiento de esta obligación; se aclara que en los últimos reglamentos no se hace ninguna mención de los requisitos de la contabilidad simplificada por lo que nos remitiremos a los otros ordenamientos a fin de conocerlos; así las cosas, en el artículo 32 del Reglamento del C.F.F., se menciona que "...en aquellos casos en que lo establezcan las disposiciones fiscales respectivas, --- podrán llevar contabilidad simplificada utilizando un sólo libro foliado que deberá ser sellado por la autoridad recaudadora correspondiente previamente a su utilización.", por otro lado el mismo numeral en su último párrafo, nos indica que dicha contabilidad deberá satisfacer, como mínimo, con los requisitos establecidos en las fracciones I, II, VI, VII y VIII del artículo 26 -- del mismo Reglamento, que a la letra establecen:

"ART. 26.-....

- I. Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, - relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma - que aquellos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley.

II. Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

....

...

...

VI. Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

VII. Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales."

De esta forma, tenemos los términos en que se cumplirá con esta obligación; sin embargo, es interesante señalar que esta obligación sólo lo es en papel; en virtud de que, si bien es exigible desde 1984, mediante el artículo 24 transitorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, vigente para el ejercicio de 1984, aplicable a la L.I.S.R., se facultó a la Secretaría a que mediante disposiciones de carácter general liberar a estos contribuyentes de dicha obligación, por rama de actividad o por niveles de ingresos, señalando así a los que deberían cumplirla; - lo cual ocurrió hasta el año de 1986, en que, mediante la Regla 57 de la Resolución Miscelánea para ese año, - publicada en el Diario Oficial de la Federación de Febrero 28, se estableció que los menores llevarían contabilidad simplificada a partir del 1.º de junio de 1986, siempre que durante el año de 1985 obtuvieran ingresos superiores a 8 millones de pesos o 5.6 millones de pesos, si en este último supuesto el coeficiente de utilidad correspondiente a su actividad principal fuese mayor del 15%; también los llevarían aquellos que iniciaran actividades y estimaran obtener en dicho año ingresos superiores a tales cantidades, o cuando las autoridades fiscales se las determinaran. Por otra parte la Regla 62 de la Resolución Miscelánea en comento, establecía que esta obligación se podría cumplir de acuerdo con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, o bien utilizar un libro de acuerdo al formato que ahí mismo contenía, debiendo estar - fechado y sellado previamente a su utilización por la - autoridad recaudadora; sin embargo, esta obligación de hecho no se llevó a efecto, por lo que a pesar de haber

quienes debieran ejecutarla no se cumplió. Esta inobservancia puede atribuirse a varios factores como son - la falta de criterios en caso de saldos a favor de los menores respecto del impuesto al valor agregado, así como de formatos para declaración anual, etc., siendo lo único cierto que no se exigió en dicho ejercicio. Por último, tenemos que en el segundo párrafo de la Regla - 75 de la vigente Resolución Miscelánea, dado a conocer en el Diario Oficial de la Federación, el día 29 de febrero de 1988, se señalan como límites para cumplir con esta obligación \$ 34'777,792.00 ó \$ 23'909,732.00 de acuerdo al coeficiente de utilidad del contribuyente, - con el mismo fenómeno, existe en la Ley pero en la realidad no se observa.

Expedir Comprobantes Simplificados.

Como se manifiesta en el artículo 115-B Frac.- III, los menores deben expedir comprobantes de sus operaciones con un máximo de requisitos como son:

- Nombre, domicilio fiscal y clave del R.F.C. de quien los expide;
- Número de folio, lugar y fecha de expedición;
- Importe total de operación.
- En caso de que se utilicen máquinas registradoras, podrán expedirse como comprobantes la copia de los registros de auditoría-

de las máquinas, donde se señale el importe de la operación.

De esta manera se confirma que es un régimen de simplificación, sin embargo, resulta muy engañoso ya -- que si bien facilita el cumplimiento de obligaciones -- imposibilita, en un momento dado, a que quienes opten -- por él, la realización de operaciones con contribuyentes que tributen conforme al régimen general de Ley, en virtud de que para que éstos puedan deducir el gasto y acreditar el impuesto (16) (I.V.A., en este caso), --- deben estar debidamente desglosados y, como se observa, tal condicionante no se puede cumplir, bajo pena de con siderarse que el menor "cambia" de régimen, tal como -- veremos más adelante.

De lo anterior se desprende que esta disposi--- ción es discriminatoria, ya que al restringir los requi--- sitos de la documentación comprobatoria impide el ejercicio de la actividad empresarial, misma que sólo puede vedarse por mandato judicial. Abundando, sobre lo ante rior, podemos encontrar una forma encubierta de viola--- ción al artículo 5o. Constitucional, en virtud de que - en aras de una simplificación del cumplimiento de deberes fiscales se forza ha aceptar no tener relaciones em presariales con otros contribuyentes, conculcando la ci tada garantía de libertad de trabajo, aún cuando se pue da refutar que es el contribuyente quien, al optar por- el régimen, "acepta" su observación.

(16) Arts. 24 Fracc. III y 24Bis Fracc. III de la L.I.S.R.

Por último es de hacerse mención que el artículo 36 de la L.I.V.A., que también señala esta obligación, remite al numeral en comento de la L.I.S.R.

Pagos Provisionales.

Como se comentó esta es la característica principal del régimen, en virtud de ser pagos bimestrales a cuenta del impuesto anual y que deben enterarse dentro del bimestre a que corresponda pero, sobre todo, porque es la autoridad fiscal quien determina el monto de los impuestos (I.S.R. e I.V.A.), tomando como base la información proporcionada por la persona, o a la estimativa de ingresos que realice.

El procedimiento que se efectúa, para cada impuesto, es el siguiente:

Impuesto sobre la Renta.

Como se precisó, se toma en consideración los ingresos, declarados o determinados, luego, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 139 Reglamentario - se le aplica el procedimiento contenido en el artículo 116 de la Ley que señala la facultad de las autoridades para estimar los ingresos de los menores, y que contiene lo siguiente:

"ARTICULO 116.- Las autoridades fiscales --
podrán estimar los ingresos de los contribuyentes menores, para lo cual tomarán en --
cuenta:

Importe de compras efectuadas; inventarios de mercancías, de maquinaria y equipo; monto de la renta del local en que estén 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 de hayan cubierto por concepto de energía eléctrica y teléfonos; retiros en efectivo y en especie efectuados por el propietario del negocio para la atención de sus necesidades personales y de su familia; zona comercial en que se encuentre ubicado el negocio; informaciones recabadas 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 contribuyen-

te, el que tendrá el carácter de definitivo.

Para los efectos del párrafo anterior, se podrán reducir los coeficientes de utilidad que señala el artículo 62 de esta Ley, para los contribuyentes menores, - 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 pagarse por el contribuyente, - aplicándole a los ingresos estimados del año de calendario anterior, el factor que en su caso señale anualmente el Congreso de la Unión."

Vale la pena reclacar que de acuerdo con el numeral transcrito la autoridad puede tomar en cuenta para determinar los ingresos, los elementos de juicio que señalan o, de acuerdo con el último párrafo, modificarlos del ejercicio anterior aplicándoles el factor que - señale el Congreso de la Unión (17); el primer supuesto se utiliza para aquellos que inician actividades o en los casos de verificación de los ingresos estimados o declara

(17) De acuerdo con el Art. Décimo Tercero de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales para 1988, que se refiere a las Disposiciones de vigencia anual en materia del impuesto sobre la renta, que en su fracción I señala en lo conducente, que el factor será de 2.20 tanto para éste impuesto como para el valor agregado.

rados, y el segundo, que es el más común, se utiliza -- año con año, ya que le facilita a la autoridad actualizar los ingresos aplicando un factor, sin necesidad de hacer la verificación física que, por otra parte, puede efectuarse en cualquier momento.

Mencionado lo anterior podemos esquematizar el contenido del artículo en comento de la siguiente manera:

Ingresos Estimados Anuales	por	Factor de Utilidad (Art. 62 L.I.S.R. o Coeficiente Reducido)	=	Utilidad Estimada Anual.
Utilidad Estimada Anual	menos	Salario Mínimo Gral. de la zona económica del Contribuyente	=	Base Gravable Estimada
Base Gravable Estimada		Aplicación de la Tarifa del Artículo 141	=	Impuesto Estimado Anual
Impuesto Estimado	entre	6	=	Pago Bimestral

Observaciones:

Tenemos que con respecto al coeficiente de utilidad -

que la Ley permite a la Secretaría establecer - mediante reglas generales, coeficientes reducidos de utilidad del artículo 62 de la Ley (véase anexo 2), siendo aquellos los publicados en el punto 79 de la Resolución Miscelánea, aparecida en marzo 2 de 1987 en el Diario Oficial de la Federación y que son los siguientes:

*79.- Para los efectos de los artículos 116 y - 116 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta - se reducen los coeficientes para fijar la utilidad fiscal de los Contribuyentes Menores cuando se dediquen a las actividades que se relacionan a continuación:

I.- 5% Tratándose de:

COMERCIALES: Expendios de huevo, tortillas, sombreros de palma y guaraches.

INDUSTRIALES: Piloncillo o panocha y guaraches.

II.- 10% Tratándose de:

COMERCIALES: Expendios de queso, crema, mantequilla y, en general, productos elaborados con leche, abonos, fertilizantes o insecticidas y periódicos y revistas.

INDUSTRIALES: Grabado, fotograbado y rotograbado.

III.- 15% tratándose de:

COMERCIALES: Restaurantes y, en general, establecimientos dedicados a actividades similares".

-Por lo que toca a la deducción del salario mínimo, ésta procede cuando el contribuyente menor no obtenga ingresos por salarios, honorarios o arrendamiento, esto es, que no obtenga otros ingresos por lo que de acuerdo con esta Ley, proceda su aplicación. Por otro lado, si bien parece que de oficio la autoridad aplicará esta deducción la realidad es que sólo procede a petición de parte, por lo que el contribuyente de que se trata debe solicitarle presentando un escrito a las autoridades fiscales donde declare, bajo protesta de decir verdad, que no recibe ingresos de los citados.

Un ejemplo práctico para determinar el monto del pago bimestral sería el siguiente:

Un contribuyente menor con domicilio en Tuxpam, Ver., opta por continuar en el régimen, teniendo ingresos estimados durante 1987 por catorce millones de pesos, siendo su giro el fotograbado y no recibe otros ingresos.

En este caso, a los ingresos estimados se le aplicará el factor establecido -- por el Congreso de la Unión, que es de 2.20, y se le aplicará la deducción del

salario mínimo general de su zona económica, por haber presentado su solicitud.

Ingresos Estimados en 1987	por	Factor del Congreso de la Unión.	Ingresos Estimados para -- 1988.
\$14'000,000.		2.20	\$30'800,000.
Ingresos Estimados	por	Coefficiente de utilidad 10% (Regla 79 de la Resolución Miscelánea).	Utilidad Estimada Anual
\$30'800,000.			\$ 3'080,000.
Utilidad Estimada Anual	Menos	Salario Mínimo General de la Zona económica, Anualizada	Base Gravable = Estimada
\$ 3'080,000.		\$ 2'624,350. (18)	\$ 455,650.
Base Gravable Estimada		Tarifa Art. 141 (19)	Impuesto Estimado Anual.
\$ 455,650.			\$ 25,811.
Impuesto Estimado Anual	Entre	6	Pago Bimestral = Estimado.
\$ 25,811.			\$ 4,302.

(18) El salario mínimo general al 1º de enero de 1988 en Tuxpam, Ver.
Grupo 2, Zona 30 B, fué de \$ 7,190.00 diarios.

(19) Para su aplicación ver anexo 4.

Como se observa, es muy importante la manifestación de no obtención de otros ingresos por los cuales se deduzca el salario mínimo general, ya que, en caso de no solicitarla, teniendo derecho a ella, la Base Gravable - Estimada sería \$ 3'080,000. (TRES MILLONES OCHENTA MIL PESOS 00/100 M.N.), con lo cual el impuesto estimado se incrementaría considerablemente -a \$ 330,053.00 (TRES--CIENTOS TREINTA MIL CINCUENTA Y TRES PESOS 00/100 M.N.)-.

En otro orden, de gran relevancia resulta el señalamiento que en la parte final del segundo párrafo del --- artículo 116 se hace, y que dice "...y la cantidad así - obtenida dividida entre seis será el monto del impuesto- estimado a pagar por el contribuyente, el que tendrá el carácter de definitivo." lo que puede interpretarse como que la autoridad no puede, en caso de fiscalización, liquidar diferencias por ejercicios pasados, toda vez que una vez pagado el impuesto anual tiene el carácter de de definitivo. Esto en virtud de que los pagos bimestrales - son a cuenta del impuesto anual y por ello susceptibles- de rectificación como veremos más adelante.

Impuesto al Valor Agregado.

La mecánica para su obtención la encontramos en las- ya transcritas fracciones II y III del artículo 35 de la ley, que señalan, que las autoridades estimarán el valor de los actos o actividades sujetos a este impuesto, ex- cluyendo los sujetos a tasa de 0%, a la cual se aplica-- rá la tasa de impuesto correspondiente, obteniendo el - impuesto a cargo, al que se le restará el impuesto ---- acreditable y el resultado será el impuesto a pagar, ---

mismo que se divide entre seis y el resultado será el - pago bimestral a cuenta del ejercicio, de forma esquemática;

Valor Estimado de los actos o actividades -- que causen el impuesto.	por	Aplicación de la tasa del impuesto que corresponda (6%, 15% ó 20%)	=	Impuesto a cargo estimado
--	-----	--	---	---------------------------

Impuesto a cargo Estimado.	menos	% de impuesto acreditable	=	Impuesto del Ejercicio
----------------------------	-------	---------------------------	---	------------------------

Impuesto del-Ejercicio	entre	6	=	Pago Bimestral.
------------------------	-------	---	---	-----------------

Respecto a la estimación del valor de los actos o actividades es necesario comentar que en la mayoría de las veces se toma como base la cantidad considerada para el impuesto sobre la renta, sin embargo, se debe tener en consideración que existen giros que manejan diferentes tasas de impuesto como por ejemplo: farmacias que -- también expenden perfumería y regalos y por tanto tienen productos gravados a tasa 0%, como leches en polvo; 6% - medicinas y 15% a perfumes y regalos; tiendas cuya principal venta son productos básicos gravados a tasa 0%, y otros a la del 15%; restaurantes con servicio de comida para llevar, en cuyo caso manejan las tasas del 15% para lo que se consume en el local y la del 6% para la que es para llevar; etcétera. De tal manera que dicha base puede variar de acuerdo al giro, y con ello el impuesto-

a cargo. También es necesario comentar que el porcentaje de impuesto acreditable puede determinarse de dos maneras de acuerdo con los incisos a) y b) de la fracción II del artículo 35, en el primer caso a), se sigue el procedimiento general de ley consignado en el artículo 4º, esto es, se resta -acredita- el impuesto efectivamente pagado -trasladado-, pero, se precisa, sólo lo aplicarán -aquellos menores que realicen actividades de las señaladas por la Secretaría mediante reglas de carácter general; para el segundo caso b), la autoridad estimará el impuesto acreditable y se aplicará a los demás casos que no se señalan de acuerdo con el inciso a). Así las cosas nos tenemos que remitir a la Resolución Miscelánea vigente, que dentro de sus reglas nos indica quienes aplicarán el procedimiento general y quienes el porcentaje -de impuesto acreditable determinado; a saber,

" 112.- Para los efectos del artículo 35 Fracc. II inciso a), del impuesto al valor agregado, los contribuyentes menores que estén obligados a llevar contabilidad simplificada en los términos de la ley del Impuesto Sobre la Renta, acreditarán el Impuesto al Valor Agregado que les sea trasladado en los términos del artículo 4º de la Ley del Impuesto Al Valor Agregado".

" 113.- De conformidad a lo establecido por los artículos 35, frac. II, inciso - b) y 27 último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a partir de la entrada en vigor de la presente Resolu--

ción, a los contribuyentes menores de --
dicho impuesto, que no estén obligados -
a llevar contabilidad simplificada, las-
autoridades fiscales les estimarán el im-
puesto acreditable aplicando los porcien-
tos de acreditamiento que a continuación
se señalan: El porcentaje general de ---
acreditamiento será para enajenación de-
bienes del 60% y por prestación de servi-
cios el 30%, con excepción de los que es-
pecíficamente se señalan a continuación:

ENAJENACION DE BIENES	% DE ACREDITA- MIENTO.
I.- Comerciales:	
a). Abarrotes sin venta de vinos y licores	80%
b). Bienes muebles, usados excepto los ad- quiridos mediante importación: bazares fierro y desperdicios industrializados.	30%
c). Alimentos en la vía pública por contri- buyentes sin establecimiento fijo.	30%
II. Fabricación de adobe, ladrillo teja, - tubos y otros artículos de barro.	30%

De lo anterior tenemos que, los obligados a aplicar
el procedimiento general serán los que deban llevar con-
tabilidad simplificada, al respecto debe comentarse que-
el inciso a)., precisa que será mediante el señalamiento
de actividades como se determinará quienes lo harán, sin

embargo, el criterio seguido es tomando en cuenta las -- obligaciones que deben cumplirse; válido lo que se comentó cuando tocamos el punto de este deber, esto es, que - a pesar de existir quienes deban observarla, la realidad es que no se cumple, por lo que el procedimiento seguido es el de aplicar los porcentajes determinados.

Por otra parte, es de resaltar el hecho de que el -- pago del impuesto determinado, a diferencia del de renta, no es definitivo, por lo que, en caso de Fiscalización, -- sí se podrán liquidar diferencias de ejercicios anteriores. Siguiendo con nuestro ejemplo tenemos:

Valor Estimado de los actos o por actividades	Tasa del Impuesto correspondiente	=	Impuesto a- cargo esti- mado.
\$ 30'800,000.	15%		\$ 4'620,000.
Impuesto a cargo Estimado menos	% de Impuesto -- acreditable (30%)	=	Impuesto -- del Ejerci- cio.
\$ 4'620,000.	\$ 1'386,000.		\$ 3'234,000.
Impuesto del -- Ejercicio entre	6	=	Pago Bimes- tral.
\$ 3'234,000.			\$ 539,000.

Observaciones:

-El valor de los actos o actividades coincide con los ingresos estimados para el impuesto sobre la renta, debido a que en su totalidad están gravados por este impuesto.

-El % de acreditamiento es el señalado como general para la prestación de servicios en la regla 113 transcrita.

Por último, se suman los resultados de ambos impuestos para obtener el pago bimestral que, como se dijo al principio, es la principal característica de este Régimen.

Así pues, para nuestro ejemplo, sumaremos los dos resultados a fin de obtener el pago provisional.

Pago Bimestral	\$
I.S.R.	4,302.
I.V.A.	<u>539,000.</u>
Pago Bimestral a cuenta del Impuesto Anual.	543,302.

Así las cosas, una vez calculado el impuesto, éste se pagará dentro del bimestre correspondiente con excepción del primero en virtud de lo preceptuado en la regla 70 de la Resolución Miscelánea vigente que señala:

"70.- El pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado a cargo de contribuyentes menores, correspondiente al primer bimestre de 1987, podrá hacerse hasta el 31 de marzo del mismo año, sin el cobro de recargos ni sanciones."

Lo anterior se justifica debido a que para actualizar el impuesto correspondiente, es necesario conocer -- los coeficientes de utilidad reducidos así como los porcentajes de acreditamiento que se dan a luz anualmente a través de reglas generales emitidas por la Secretaría y, que para el presente ejercicio se publicaron el día 2 de marzo (20) de tal manera que ya había transcurrido el primer bimestre y por ello se dió la oportunidad de pagar sin - recargos ni sanciones.

Es oportuno señalar que tanto el primer párrafo del artículo 117 de la LISR como el último párrafo de la --- fracción II del artículo 35 de la LIVA, señalan que se - considerarán prorrogadas las estimativas hasta en tanto se determinen otras, en la práctica tal situación no se toma en cuenta ya que las autoridades no aceptan pago al - guno durante el primer bimestre hasta en tanto no formulan los nuevos impuestos.

Modificación del Impuesto.

Este punto se relaciona con la parte final del anterior ya que, como se asentó, el impuesto estimado se man tendrá hasta que se efectue otro, que bien puede ser a - petición del contribuyente o como comprobación que lleve a cabo la autoridad.

Para una mejor visualización de lo anterior transcribiremos el artículo 117 de la L.I.S.R., para después hacer las correspondientes observaciones.

(20) Ver comentario de la página 49.

"ARTICULO 117.- La estimación hecha por las autoridades fiscales para un determinado año de calendario, se entenderá que se continúa para el siguiente, sin perjuicio de la obligación que tienen los contribuyentes de presentar declaración o manifestar los incrementos en sus ingresos en los términos de esta Ley, así como de lo dispuesto en el último párrafo del artículo anterior.

Cuando de las comprobaciones que lleven a cabo las autoridades fiscales aparezca que el total de ingresos percibidos por el contribuyente por actividades empresariales es superior en más de un 20% a los ingresos estimados o manifestados, el monto del impuesto estimado quedará sin efecto y el contribuyente estará obligado a pagar las diferencias que procedan más los recargos y sanciones correspondientes. Si el contribuyente solicita espontáneamente a las autoridades fiscales la rectificación de la estimación y ésta resulta superior en más del 20% mencionado, pagará el impuesto que proceda más los recargos correspondientes, salvo cuando en la rectificación el contribuyente no rebase los límites de ingresos señalados en la fracción I del artículo 115 de esta Ley, en cuyo caso quedará liberado de pagar las diferencias correspondientes a bimestres anteriores."

Antes de entrar en materia se señala que el contenido del segundo párrafo transcrito es igual a la fracción IV del artículo 35 de la L.I.V.A., por lo que serán válidas las observaciones para uno y otro ordenamiento.

Como ya dijimos el impuesto estimado se mantendrá - hasta que se modifique, ya sea por autocorrección o por gestión de autoridad. El primer supuesto se ajusta con la obligación contenida en el primer párrafo transcrito de manifestar los incrementos en los ingresos en los términos de Ley, esto es, de acuerdo con la parte final del segundo párrafo, en la presunción de que los ingresos estimados se rebacen en un 20%, debiendo el contribuyente pagar las diferencias de impuesto más recargos, salvo -- que los nuevos ingresos estimados no superen los límites para ser contribuyente menor, en cuyo caso no tiene obligación de pagar las diferencias que procedan más los recargos y sanciones correspondientes.

De lo anterior se desprende que la autoridad considera que un tope del 20% de tolerancia entre lo estimado y lo real no representa mucha diferencia y puede considerarse como normal y que no procede determinar ninguna corrección, sin embargo, rebazando dicho tope ya merece una rectificación y, en su caso, pago de diferencias recargos y hasta sanciones.

Esto que aparentemente es una medida sana para mantener actualizados los montos de ingresos y, por ende, - de impuestos, resulta un arma muy valiosa tanto para los contribuyentes como, sobre todo, para las autoridades.

des, en primer término, porque a través de una autorectificación el contribuyente se evita el tener que pagar diferencias de impuesto, salvo que rebace los límites - para ser contribuyente menor, lo que resulta sumamente atractivo para estar siempre actualizado.

Por otra parte, para las autoridades lo es más, en virtud de que a través de campañas de actualización logra aumentos de recaudación y eliminar contribuyentes - menores que deben ser mayores.

Es importante destacar el papel que juega el fenómeno económico de la inflación que, al aumentar los precios hace que los ingresos se eleven, y si se toma en consideración que existe un aumento del 8% aproximadamente en los precios estimativamente se consideran aumentados los ingresos en la misma proporción, lo quedará por resultado que cada tres meses se alcance el límite del 20%, esto considerando un promedio de aumento general porque existen giros con alzas mayores. Así las cosas, tenemos por una parte que se aumentan los ingresos pero no se puede afirmar que se aumente la utilidad, ya que el número de operaciones -compra-venta o -prestación de servicios- disminuye con lo cual la utilidad decrece.

Por lo anterior, se puede decir que la autorectificación no resulta muy aceptada por los contribuyentes - menores, por ignorancia o por conveniencia al arriesgar se a que no los visite la autoridad para verificar los ingresos estimados y, por otra parte, las autoridades - no la difunden en forma adecuada.

Declaración Anual.

A pesar de su importancia su regulación es bastante confusa, ya que si la consideramos como el documento en que se plasman de manera resumida las operaciones -- del ejercicio, efectuadas por el contribuyente, y que -- sirven de base para determinar el impuesto correspon-- diente es de suponerse que se precisen todos los elemen-- tos necesarios para su cumplimiento. Ampliando lo ante-- rior, tenemos que referirnos a la contabilidad simplifi-- cada, que es donde se plasma, paso a paso, la historia-- del ejercicio; esto es, los ingresos y egresos efectua-- dos. Sin embargo, como se apuntó al tratar dicha obli-- gación, hasta la fecha a pesar de que se determina con-- cretamente a los contribuyentes menores obligados a ob-- servarla los mismos no la cumplen a pesar, también, de existir los formatos y reglas para su elaboración, de -- tal manera que sin este requisito difícilmente se podría elaborar la declaración anual.

Por otra parte, también debemos señalar la falta -- de un formato de declaración a utilizarse, esto es, que esta obligación carece del documento formal donde se -- plasmen las operaciones efectuadas. A este respecto, -- vale la pena comentar que en el caso de L.I.S.R., en su artículo 139, último párrafo, se señala que los menores presentarán por separado la declaración correspondiente a actividades empresariales y que tendrán derecho a --- efectuar las deducciones personales permitidas a los --

contribuyentes del régimen general de Ley, siendo éstas: el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año; los honorarios médicos y dentales y gastos hospitalarios efectuados para sí, para su conyuge o, en su caso, concubina, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta; gastos funerales que no excedan el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año y los donativos efectuados a instituciones autorizadas conforme a la Ley. - Lo anterior representa un estímulo para la presentación de la declaración anual, pero como se apunto anteriormente, no existen los elementos para su nacimiento, más aún, mediante una modificación a la Resolución Miscelánea vigente, de fecha 8 de octubre de 1987, se suspende por -- este ejercicio su obligación, tal como se desprende del contenido de la regla 72, que textualmente dice:

"72.- Por el ejercicio de 1987 los contribuyentes menores no estarán obligados a presentar la declaración a que se refiere el - último párrafo del artículo 139 de la Ley - del Impuesto sobre la Renta."

Respecto a la L.I.V.A., no se presenta la misma sus pensión, por lo que queda la duda si es exigible o no, - ya que no se presenta normatividad al respecto.

Así pues, tenemos una obligación formalmente regula da pero objetivamente no observada por los problemas que se comentan.

Conservar la Documentación Comprobatoria.

Esta obligación que puede considerarse como la más sencilla de observar por consistir básicamente, en la guarda temporal de la documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales tales como; tarjeta, pago del impuesto bimestral; contabilidad simplificada; comprobantes de las operaciones correspondientes a la actividad empresarial; solicitud y avisos del registro-federal de contribuyentes; declaraciones, constancias; comprobantes de las deducciones personales (honorarios, médicos y dentales, gastos hospitalarios y donativos);- etc.; en la práctica presentan algunas sutilezas que es importante hacer notar.

Así tenemos, que reiterar que la contabilidad simplificada, la declaración anual y los comprobantes de las deducciones personales no son problema ya que no existen en la realidad. Respecto a los comprobantes de las operaciones de la actividad del contribuyente se deben considerar, además de los comprobantes que él mismo expida, aquellos que le entreguen en las operaciones que efectúe con otros contribuyentes como pueden ser; pagos de luz, electricidad, proveedores, acreedores, prestadores de servicios, arrendadores, etc., así también, aquellos que comprueben el cumplimiento de otros ordenamientos de carácter estatal o municipal; que son elementos para que las autoridades fiscales puedan en un momento dado estimar los ingresos de los contribuyentes, misma suerte que ocupan las declaraciones o constancias del cumplimiento de otras contribuciones como pueden ser pagos al Seguro Social y al Infonavit, en el

caso de tener trabajadores, así como el pago de impuestos que por éstos se hagan a la Federación.

De lo anterior, se desprende que la conservación de la documentación es muy importante para la autoridad, - pero no para el contribuyente que no ve la utilidad de conservar las notas que expiden o reciben si no lo contabilizan, además de que las autoridades al efectuar -- sus comprobaciones casi no hacen caso de dicha documentación ya que prefieren utilizar métodos indirectos como los señalados al final del párrafo anterior, en virtud de que en muy pocos giros se expiden comprobantes - por todas las operaciones efectuadas, ya que al ser a consumidores finales éstos no tienen necesidad de los mismos, en la mayoría de los casos, además que para otros contribuyentes, dicha documentación no les sirve para - ser deducible y acreditable el importe de la operación.

Por otra parte justo es reconocer que la mayoría - de los menores no tienen empleados, en virtud de las -- obligaciones y restricciones que nacen con los mismos, - además de ser un claro indicio de sus ingresos.

En otro orden, de acuerdo con los vigentes artículos 30 y 67 del Código Fiscal de la Federación toda la documentación que se relacione con el cumplimiento de - las obligaciones fiscales, deberá conservarse durante - un plazo de 5 años o de 10 años en este último caso --- cuando no se hubieran presentado solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o no se - lleve contabilidad o no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. Vale la pena señalar que estos últimos supuestos, relativos al --

plazo de 10 años, por virtud del segundo artículo transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y De roga Diversas Disposiciones Fiscales para 1985, se precisa que no serán aplicables a los ejercicios que se -- iniciaron antes del 1º de enero de 1985, evitando así -- darle efecto retroactivo a esta disposición que se incluyó en el Código a partir de 1985.

OTRAS OBLIGACIONES

Dentro de este punto se busca mencionar aquellas - obligaciones más comunes para los menores, que se tienen que cumplir independientemente del régimen fiscal - del contribuyente, y que se refieren a cuestiones de -- carácter administrativo y fiscal, que, como ya vimos su importancia estriba en ser indicadores de las operaciones del contribuyente además, de ser medidas de control para las autoridades. Así las cosas, citaremos aquellas que se requieren por parte de los municipios como son - las licencias de funcionamiento, requisito sin el cual ningún contribuyente puede iniciar operaciones, so pena de sanciones; otra muy común y que se maneja a nivel estatal es la licencia o permiso para el expendio de bebidas alcohólicas; esta obligación está regulada en todas las entidades federativas, por lo que ante ellas se tramitarán observando los requisitos establecidos al efecto. Desde luego, se aclara, que existen otras obligaciones a cumplir pero que presentan características que varían de estado a estado, por lo cual sería muy poco práctico tratarlas.

Otro requisito común, se refiere a las licencias y permisos de carácter sanitario, aunque si bien no todos

los giros lo requieren, si es necesario solicitar información ante la Secretaría de la Salud (antes de Salubridad y Asistencia), o ante la autoridad estatal correspondiente -ya que existen convenios de coordinación en la materia- a efecto de conocer si existe alguna reglamentación que observar en el giro a desarrollar.

De singular importancia es la inscripción que deben hacer los comerciantes o industriales, -dentro del mes de enero de cada año, o dentro del mes siguiente a la fecha de iniciación de actividades-, en el Registro Especial que se llevará en la Cámara de Comercio o de la Industria o en sus delegaciones. Esta obligación nace, de acuerdo con el artículo 5o. de la vigente Ley de las Cámaras de Comercio y de las de Industria, para todo contribuyente que manifiesta ante la Secretaría un capital superior a dos mil quinientos pesos. Si bien es un requisito consignado en Ley, en muchos casos se deja a la voluntad de la persona el inscribirse a la Cámara respectiva, pero se hace oportuno señalar que dicha inscripción les permite gozar a los comerciantes e industriales de servicios y asesoramiento que le son necesarios, además de ser, en muchos casos requerida, para efectuar otros trámites de carácter administrativo por lo que es conveniente su observancia.

También es necesario mencionar que la Ley de Información Estadística y Geografía, en su artículo 8o., establece la obligación de inscribirse en un Registro que para fines estadísticos lleve la Secretaría de Programación y Presupuesto, debiéndose revalidar cada año dicha inscripción.

De especial importancia son las obligaciones que se originan por el hecho de tener empleados a su servicio, siendo éstas las siguientes:

-Darse de alta ante al Registro Federal de Contribuyentes, como Retenedor. Este evento puede presentarse a partir del momento de inicio de operaciones del -- contribuyente o bien una vez que ya esté operando, ---- debiendo, en el primer caso, señalarlo en el Formato -- Fiscal, (HRFC-1 ó HRFC-4), con el que manifieste su voluntad de observar el régimen en estudio. En el segundo supuesto, presentará el formato oficial HRFC-4 de aviso de alta de obligaciones fiscales. Con respecto al trabajador, el empleador tiene la obligación de verificar si aquel está inscrito o no en el R.F.C., en caso afirmativo deberá comprobarlo mediante el documento correspondiente expedido por el registro, en el caso contrario deberá solicitarle los datos necesarios para su inscripción, misma que se efectuará en el plazo común para cumplir con estas obligaciones, esto es, dentro del mes siguiente al día en que se inició la relación laboral - presentando ante la oficina recaudadora del estado el formato HRFC-2, debiéndose entregar al empleado, dentro de los siete días siguientes a aquel en que se presente dicho documento, constancia de la inscripción en la forma HRFC-2A.

-Efectuar retenciones y calcular el impuesto anual. En este caso el patrón debe efectuar retenciones por los sueldos y salarios pagados en forma mensual, además de, en su caso, calcular el impuesto anual; debiendo en ter ar las cantidades retenidas bimestralmente, a más --

tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, --
septiembre, noviembre y enero del siguiente año, en las
oficinas recaudadoras del estado. (Art. 80 primero y --
séptimo párrafos de la L.I.S.R.).

La mecánica para calcular la retención es, deducir
de las cantidades pagadas en el mes el salario mínimo -
general de la zona económica del contribuyente multipli-
cado por el número de días a que corresponda el pago, -
o bien, por 30.4 y aplicándola al resultado la tarifa -
del artículo 80 de la L.I.S.R. Respecto al impuesto --
anual los pasos a seguir son parecidos, esto es, al to-
tal de los pagos efectuados se le deduce el salario mí-
nimo anualizado y a la diferencia se le aplica la tari-
fa del artículo 141 de la Ley en cita, obteniendo así el
impuesto anual, al cual se le restará el total de los -
pagos provisionales efectuados y la diferencia que se -
obtenga a favor o a cargo del contribuyente se declara-
rá en el mes de febrero siguiente al año de calendarío-
de que se trate, utilizando para ello los formatos ofi-
ciales HISR-90 y HISR-91.

Este gravamen es el consignado en el Capítulo I, -
Título IV de la vigente L.I.S.R., denominado como "De -
los ingresos por salarios y en general por la Prestación
de un servicio personal subordinado", mejor conocido co-
mo "Impuesto sobre Productos del Trabajo".

Cabe hacer el señalamiento que no se hará el cálculo del
impuesto anual, cuando se trate de trabajadores que ha-
yan dejado de prestar servicios antes del 10. de diciem-
bre del año de que se trate ó cuando sólo hayan devenga

do un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año ó para aquellos que obtuvieron ingresos superiores a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica del Distrito Federal-elevado al año ó a aquellos que comuniquen al patrón --por escrito que presentarán declaración anual.

En otro orden, existe el deber de proporcionar a las personas que hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia de las remuneraciones cubiertas y de las retenciones efectuadas en el año de que se trate, utilizando la forma HIR-5.

-Derivado de los pagos por concepto de sueldos, nace la obligación para los menores de pagar el Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal-Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón,- mismo que se calcula aplicando la tasa del 1% sobre el monto total de los pagos que efectúen por estos conceptos, aún cuando éstos no excedan del salario mínimo.

El pago de este impuesto lo realizarán bimestralmente en las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa que les corresponda; a este respecto cabe la aclaración que de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo Único de este Impuesto, se señala que el plazo para el entero correspondiente será igual al señalado en la L.I.S.R. por las remuneraciones que se cubran por la --prestación de servicios personales subordinados, ésto es a más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguiente año. Sin embargo, y buscando una mayor facilidad para los --contribuyentes menores, algunas autoridades estatales --

permiten que el pago sea durante todo el mes y, otras - que coincidan con el pago bimestral de los impuestos sobre la renta y al valor agregado. Así pues nos encon--tramos con un impuesto "coordinado" -delegado- que debe rfa de observarse de acuerdo a la regulación federal - pero que, en la práctica, se cumple de acuerdo al crite--rio de las autoridades estatales.

Para su entero existe el formato fiscal HISR-148,- pero, justo es decir que, también en algunos estados, - existe el criterio de que se efectúe a través de las boletas -tarjetas de pago- que expidan las oficinas recau--dadoras de las entidades federativas para el pago bimes--tral de los impuestos sobre la renta y al valor agrega--do.

De igual manera los contribuyentes menores que tengan trabajadores a su servicio deberán de cubrir las --aportaciones de seguridad social que por dicha relación se produzcan siendo éstas:

Aportaciones al Instituto del Fondo Nacional Para--la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

En primer lugar el contribuyente deberá inscribir--se al Instituto a efecto de que se le asigne un número--de expediente en la forma HISR-143 (Registro Emoresa---rial) misma que se utiliza para bajas y cambios. Res--pecto a sus trabajadores los deberá inscribir, pre--sentando la forma fiscal HISR-90.

El patrón está obligado a aportar al Instituto el-

cinco por ciento sobre los salarios integrados, (que se forman por los pagos en efectivo por cuota diaria, y -- las gratificaciones, percepciones, alimentación, habi-- tación, primas, comisiones, prestaciones en especie y -- cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por sus servicios, art. 143 de la Ley Fede-- ral del trabajo), cantidad que se cubrirá bimestralmente presentando el formato oficial HISK-148, en el mismo -- plazo previsto por la L.I.S.R. para el pago de las re-- tenciones por las remuneraciones que los menores cubran por la prestación de servicios personales subordinados, ésto es a más tardar el día 15 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del siguien-- te año, sin embargo, también, se aclara, existen entida-- des que permiten que el pago bimestral sea durante todo el mes y, otras, que sea conforme a la Ley de la mate-- ria.

En otro orden, durante el mes de febrero del si--- guiente año del ejercicio se deberán presentar en forma conjunta las formas HISR-90 y HISR-91, en las cuales se informa de manera anual, las aportaciones al Instituto-- por cada trabajador, así como las altas y bajas que --- existieron en el ejercicio y la declaración anual de -- dichas aportaciones, respectivamente.

Finalmente, se destaca la obligación que nace para el patrón en el supuesto de que uno de sus trabajadores resulte favorecido con un crédito del Infonavit, éste -- notificará al empleador mediante el "Aviso para reten-- ción de descuentos", el nombre del acreditado, así como la tasa o importe de la cantidad a descontar de su sala

rio, destinada a la amortización de dicho crédito y a los gastos de administración, operación y mantenimiento de los conjuntos habitacionales financiados por el Instituto; descuentos que deberá iniciar el patrón a partir del bimestre de aportación siguiente a aquel en que reciba el aviso mencionado, debiendo enterarlos bimestralmente, de acuerdo con el artículo 3º del Reglamento para efectuar y enterar descuentos, a más tardar el día 15 o al día siguiente hábil si aquél no lo fuere, del mes siguiente al bimestre al que corresponda efectuar las aportaciones del 5% sobre el salario integrado de los trabajadores. Es importante destacar que estos descuentos, al ser una obligación administrativa, no forman parte de los ingresos coordinados, por lo que su entero se hará ante las Oficinas del propio Instituto o en las de las Sociedades Nacionales de Crédito que autorice la Secretaría. Efectuados los enteros y descuentos, el patrón deberá proporcionar al trabajador acreditado copia del comprobante del pago.

Es de gran importancia que al presentarse cualquier caso por el que cese la relación de trabajo ó que se notifique al patrón que debe descontar del salario de un trabajador con el que no ha tenido relación alguna, lo comuniqué al Instituto mediante la presentación del --- "Talón de Liberación a la Retención", dado que existe para el empleador responsabilidad solidaria respecto -- del entero de los descuentos, a partir del momento en que recibieron el "Aviso para retención de descuentos"- y hasta la fecha de presentación del Talón de Libera--- ción.

-Aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. (I.M.S.S.)

En este caso el contribuyente menor deberá registrarse ante el Instituto a efecto de que se le asigne un número de Registro Patronal, entregándosele su tarjeta de identificación patronal, misma que le será requerida para cualquier trámite que efectúe el patrón ante el Instituto.

De igual forma deberá inscribir a sus trabajadores informando además, las altas, bajas y modificaciones de salario, así también como su giro o actividad a efecto que se califique el grado de riesgo que le corresponda.

El plazo que se concede para estos eventos es de cinco días siguientes al inicio de actividades, mediante la presentación de las formas 1A y 2A, respectivamente. Se hace notar que aún cuando existe un plazo de 5 días para la inscripción, en caso de que el trabajador sufra un accidente de trabajo dentro del plazo, el patrón tendrá que afrontar todas las responsabilidades -- como si ya hubiese estado inscrito, por lo que se recomienda que se lleve a cabo la inscripción antes de que el trabajador inicie sus labores ó dentro del primer día del plazo.

Otra obligación que nace con la inscripción de los trabajadores es la de enterar las aportaciones de las cuotas obrero-patronales, mismas que se calculan tomando en consideración el salario base de cotización, que-

se integra por el pago de la cuota diaria y cualquier otra retribución como el aguinaldo, habitación; alimentos; primas; comisiones y cualquier otra prestación conocida, art. 32 de la Ley del I.M.S.S., al que se le -- aplicarán las cuotas correspondientes a los patrones y trabajadores, 10.50% y 3.75% respectivamente, de acuerdo con lo preceptuado con los arts. 114 y 177 de la Ley de la materia; es importante señalar que está a cargo -- del patrón pagar la prima relativa al seguro de guarderías para hijos de aseguradas, independientemente de -- que tengan o no trabajadoras a su servicio, el monto de la prima para este ramo será el uno por ciento de la can -- tidad que por salario paguen a todos sus trabajadores -- en efectivo por cuota diaria, arts. 184, 190 y 191 de -- la Ley del I.M.S.S. De igual importancia es el señalamiento contenido en el artículo 42 de la Ley en cita, -- respecto a que será el patrón el obligado a pagar la -- cuota correspondiente a los trabajadores, cuando éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo.

El pago de las cuotas será bimestral, a más tardar el día quince de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre de cada año, efectuándose entee-- -- ros provisionales a cuenta de la cuota bimestral, a más tardar el día quince de cada uno de los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre de cada -- año, éste último entero será el equivalente al 50% del -- monto de las cuotas obrero patronales correspondientes -- al bimestre anterior.

En otro orden, el I.M.S.S., a efecto de facilitar -- el cumplimiento de esta obligación envía al patrón un -

listado de los trabajadores por los que se debe enterar cuota obrero-patronal, así como su monto, por lo que es importante revizarlo a efecto de que estén aquéllos con los que se tenga relación de trabajo, y en su caso hacer las aclaraciones correspondientes ya que hasta en tanto no se presente al Instituto el aviso de baja del trabajador, subsistirá la obligación de cubrir las cuotas.

-Finalmente, debemos citar una obligación de carácter Constitucional y que se refiere al mandato para que los patrones participen a sus trabajadores en las utilidades que se generan en la empresa.

-Participación de Utilidades.

Esta obligación, de efectuar reparto de utilidades, y el derecho de exigir su cumplimiento tienen su sustento jurídico en los artículos 123 Constitucional, así como 117 a 131 de la Ley Federal del Trabajo.

Al respecto se precisa que todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, que tengan trabajadores a su servicio para desarrollar su actividad, deberán participarles de las utilidades que obtengan, sin embargo, es importante destacar que se exceptúa de observar este mandamiento a las empresas cuyo capital y trabajo generen ingresos anuales declarados para efectos del impuesto antes citado, inferiores a \$6'000,000.00 (SEIS MILLONES DE PESOS 00/100 M.N.) (D.O.F. de 28 de febrero de 1985).

Lo anterior nos indica que los contribuyentes menores que perciban ingresos abajo de la suma antes citada, no efectuarán reparto de utilidades.

Para determinar la base sobre la que se calculará el reparto de utilidades, tenemos que referirnos a la Tercera Resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de marzo de 1985, que aclara que el concepto de renta gravable citado por los preceptos Constitucionales y de la Ley Federal del Trabajo, equivale y ---- corresponde a los ingresos gravables que se contienen en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De tal manera que el contribuyente menor tendrá que aplicarle a su ingreso gravable -base para la determinación del impuesto sobre la renta- el porcentaje del 10% y el resultado es el monto que les corresponde a sus trabajadores participar en las utilidades generadas.

En caso de incumplimiento de esta obligación por parte del contribuyente menor la Entidad Federativa, -- tendrá a su cargo aplicar las medidas correctivas necesarias para su fiel observancia.

CAMBIO AL REGIMEN GENERAL DE LEY.

Este supuesto está regulado en los artículos 115-C de la L.I.S.R., así como 35-A y 36 de la L.I.V.A.; sin embargo, como ya se ha tratado, nos referiremos al primero de ellos ya que dicha Ley es la que marca la pauta

a seguir en el régimen en estudio.

Voluntario.

Para este supuesto tenemos que recordar que el régimen de contribuyente menor es opcional por lo cual si el sujeto del impuesto considera tener la capacidad económica y administrativa para pagar el mismo conforme al régimen general, o bien porque así le convenga, podrá cambiar su opción.

En este caso tenemos que el artículo 115-C en su primer párrafo, nos indica que para cambiar de opción - el contribuyente menor deberá presentar aviso ante las autoridades Federal y Estatal, "dentro del bimestre en el cual cambie su opción,"; en el segundo párrafo del numeral en cita, se considera que se ejerce la opción de cambio cuando expidan comprobantes de sus operaciones que además de los requisitos de su nombre, denominación, ó razón social, domicilio fiscal, clave del R.F.C., número de folio, lugar y fecha de expedición, así como -- del total de la operación, contengan el nombre, denominación o razón social de las personas a favor de quienes expidan trasladándoles en los comprobantes en forma expresa y por separado el I.V.A., o señalen la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que -- amparen (21), número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

(21) Con fecha 8 de octubre a través del D.O.F. se adicionó la Regla 72-A a la vigente Resolución Miscelánea por medio de la cual se permite la descripción del servicio o el señalamiento de la cantidad y clase de mercancías, sin que por ello se entienda un cambio de opción.

En los supuestos anteriores el contribuyente deberá presentar el aviso correspondiente dentro del bimestre en que así lo decida, utilizando el formato HRF-1, el que se presentará ante la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a su domicilio fiscal, anotando en el margen superior izquierdo debado del nombre de la -- forma la leyenda de "Cambio de Menor a Régimen General de Ley", además, presentará una copia del aviso mencionado ante la oficina recaudadora de la Entidad Federativa correspondiente a su domicilio fiscal, (Regla 74 de la Resolución Miscelánea). De igual procedimiento utilizará el contribuyente que en ejercicio pasado fue menor y para el siguiente no ejerza la opción.

Cabe señalar, que en lo relativo a los pagos provisionales efectuados, los mismos se tomarán en cuenta para el pago del impuesto del ejercicio de los gravámenes involucrados.

Forzoso.

Esta situación se presentará con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre todo por lo que respecta al límite de ingresos, entendiéndose por dicho ejercicio, cuando las autoridades efectúen requerimientos, visitas, excitativas ó cualquier otra gestión tendente a comprobar la situación fiscal del menor, sin que éste haya presentado antes el aviso de cambio de opción.

Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con el contenido del último párrafo del artículo 6o. del vigente Código Fiscal de la Federación,

que enseguida se reproduce, existe una tercera opción, -
misma que pasaremos a analizar.

"ART. 6o.

....

....

Cuando las disposiciones fiscales establezcan op-
ciones a los contribuyentes para el cumplimiento -
de sus obligaciones fiscales o para determinar las
contribuciones a su cargo, la elegida por el con--
tribuyente no podrá variarla respecto al mismo --
ejercicio."

Como se observa, se establece la obligación fiscal-
de no variar la opción elegida respecto al mismo ejerci-
cio, mandamiento que parece estar en oposición a lo con-
signado con el primer supuesto planteado, cambio voluntá-
rio; sin embargo, esta situación no debe prevalecer, to-
da vez que como se señala en el artículo 1o. del Código-
en comento, sus disposiciones son supletorias de las le-
yes fiscales, en otras palabras su aplicación nacerá só-
lo en el supuesto que la Ley correspondiente no contem-
ple nada al respecto.

Infracciones y Sanciones.

A través de los temas tratados se observó que exis-
ten varios elementos cuya inobservancia puede provocar -
problemas, por lo que es necesario saber cuales son a --
efecto de evitar sus consecuencias.

Cabe señalar la aclaración de que dentro del Códifi--

go Fiscal de la Federación (C.F.F.), en el Título IV, - se trata lo referente a las infracciones y delitos fiscales que pueden presentarse en forma genérica en cualquier contribución, por lo que en primer término nos referimos a estas, para después tocar aquellas que son específicas.

Recargos.

Nacen cuando no se hace el pago oportuno de las -- contribuciones, en otras palabras, el contribuyente no -- entera dentro del plazo establecido el monto de los im -- puestos causados ni el de las cantidades retenidas, por lo que deberá resarcir al Fisco, por concepto de mo -- ra un porcentaje mensual que será 50% mayor de la tasa -- que mediante ley fije anualmente el Congreso de la ---- Unión, (para este año de acuerdo con el artículo 6o. de la Ley de Ingresos de la Federación, la tasa es del --- 8.5% sobre saldos insolutos, por lo que se pagará un -- 12.75% mensual, o sea 153% anual), dichos recargos se -- causarán hasta por cinco años; sin embargo, en el supesto de que el pago de las contribuciones omitidas fuera -- espontánea el importe de los recargos no excederá de -- los causados durante un año. (ART. 21 C.F.F.).

Sanciones Administrativas.

En forma genérica podemos decir que se producen -- cuando se infrinjan disposiciones fiscales, mediante la aplicación de multas y, en su caso, penas corporales -- cuando se incurra en responsabilidad penal, independien -- temente de que se exija el pago de las contribuciones - omitidas así como el cumplimiento de obligaciones pre--

vistas por las disposiciones fiscales.

Es importante señalar que de acuerdo con el último párrafo del artículo 70 del C.F.F., las multas que se establecen en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes menores se considerarán reducidas en un 50% de dichos montos; de igual manera se debe hacer hincapié en que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados en las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción o causa de fuerza mayor o caso fortuito (Art. 73 C.F.F.).

En otro orden existe la posibilidad de condonación de multas, para lo cual la autoridad fiscal apreciará - discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo para imponer la sanción. (Art. 74 C.F.F.).

Un requisito que debe contener toda multa que se imponga es la de estar debidamente fundada y motivada, de acuerdo a la materia que se infrinja. Ya que el sistema de aplicación de sanciones toma en consideración - la disposición vulnerada, de acuerdo a la materia que regula, señalando diversas reglas en función del momento de cumplimiento de las obligaciones omitidas, la reincidencia, así como la gravedad de la infracción.

Las materias que regula el C.F.F. Arts. 76 a 86, - así como su sanción, en forma resumida, son las siguientes.

*Omisión del pago de contribuciones, incluyendo las retenidas descubiertas durante visitas de comprobación. Independientemente de los recargos causados se aplicarán multas que pueden ser del 50%, 100% ó 150% de las contribuciones omitidas, dependiendo del momento en que se pague, antes del cierre del acta final de la visita, después del cierre del acta ó después de la notificación de la resolución que determine el crédito fiscal..

*Registro Federal de Contribuyentes. La infracción puede ser por la omisión de inscripción del contribuyente ó de terceros que deba efectuar, de presentación de avisos, falta de cita o que sea errónea la clave del registro en promociones ante las autoridades fiscales, -- así como el señalamiento de un domicilio fiscal diferente al legal. Su sanción puede ser multa desde los ---- \$18,000.00 hasta los \$ 526,000.00. Para el caso de falta de inscripción del contribuyente o de un tercero, la sanción será de \$175,000.00.

*Falta de presentación del pago de contribuciones, -- así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos ó expedir constancias incompletas o con errores. Su sanción puede ser una cantidad o un porcentaje - - - (\$14,000.00 ó 10%) de las contribuciones declaradas la -- que resulte mayor. Para el caso de presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia fuera de los plazos señalados en el requerimiento, la sanción será del doble de la que correspondió a la omisión, en el primer requerimiento, en el segundo será del doble del primero y en caso del tercero será del doble del segundo, por -- lo que es importante tener en cuenta esta sanción.

Falta de Contabilidad. Si bien es cierto que los contribuyentes menores de hecho no tienen esta obligación es necesario --- mencionar algunas de sus sanciones a que pueden hacerse acreedores si en un futuro sí tienen el deber de observarla, además, justo es mencionar que esta materia - también abarca lo referente a los comprobantes de la actividad, por lo cual citaremos las multas que más pueden aplicarseles a los contribuyentes menores.

Falta de Contabilidad multa de \$88,000.00 a \$876,000.00
Falta de Sello en los libros: de \$18,000.00 a \$350,000.00
No expedir Comprobantes: de \$18,000.00 a \$175,000.00

Oposición a las Facultades de Comprobación. Se da cuando no se permita la práctica de una visita domiciliaria; no se suministren los datos o informes requeridos; no se conserve la contabilidad, así como la correspondencia que los visitadores dejen en depósito, para los dos primeros casos la multa puede ser de \$175,000.00 hasta \$1'752,000.00, y para las dos últimas desde - - - \$88,000.00 hasta \$3'503,000.00.

Finalmente, se hace mención que la autoridad en forma anual está "actualizando" los montos de las sanciones, por lo que es necesario tener en cuenta el momento de vigencia de los nuevos montos; en este caso -- los datos que se señalaron tienen vigencia desde el día 1o. de marzo de 1988.

Infonavit.

Con independencia de lo anterior, el incumplimiento de los patrones en sus obligaciones para con el Instituto se sancionan administrativamente mediante la imposición de multas por parte de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, según lo determina el artículo - 55 de la Ley y el Reglamento respectivo.

El procedimiento que se sigue, es que el Instituto al tener conocimiento de alguna violación, citará o requerirá al patrón para que en un término de quince días aclare, compruebe o acredite el cumplimiento de la obligación respectiva. Si el patrón no satisface lo solicitado, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social procederá a la imposición de multas, cuya cuantía será --- equivalente al importe de 15 a 315 veces el salario mínimo general, previa consignación y remisión del expediente por parte del Infonavit.

I.M.S.S.

De acuerdo con el contenido del artículo 283 de la Ley del I.M.S.S., los actos u omisiones que en perjuicio de sus trabajadores o del Instituto realicen los patrones y demás sujetos obligados en los términos de la Ley, se sancionarán con multa de tres hasta trescientas cincuenta veces el importe del salario mínimo general que rija en el Distrito Federal. Estas sanciones - serán impuestas por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Otras Sanciones.

De manera genérica señalaremos, que existen diversas infracciones que pueden cometer estos contribuyentes - por lo que es necesario que cuenten con la información - necesaria sobre su actividad y la mejor forma de hacerlo es mediante su inscripción a la Cámara de Comercio ó de Industria que le corresponda, misma que le ayudará a cumplir con los diversos ordenamientos a que están sujetos.

Dentro de las infracciones más comunes está la falta de licencia de funcionamiento o su refrendo, que se sanciona con multa e incluso con el cierre del establecimiento; falta de licencia sanitaria que puede sancionarse con multa, clausura e inclusive confiscación de mercancías y sanciones penales; omisión en el Registro de la Cámara de Comercio o de Industria correspondiente se sanciona con multa de hasta el doble de la cuota máxima de inscripción, que será impuesta por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, el pago de la multa no libera de la obligación de inscripción.

MEDIOS DE DEFENSA.

En virtud de los actos de comprobación de las situaciones de hecho o de derecho previstos en las diferentes disposiciones fiscales a efecto de verificar su exacta observancia, la autoridad puede emitir una resolución administrativa o ejecutar un acto que lesione los intereses del contribuyente, por lo que es importante que éste conozca las defensas que tiene a su alcance

a efecto de hacerlas valer ante las autoridades, para que en su caso, preserve sus derechos y legítimos intereses.

Los medios de defensa existentes se pueden clasificar de la siguiente forma:

A).- Recursos Administrativos: Los cuales proceden contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, y se hacen valer siempre a petición de la parte afectada, dichos recursos son:

a).- Revocación.

b).- Oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

B).- Procedimiento Contencioso Administrativo. Se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación a través del Juicio de Nulidad y procede cuando considere el particular que sus derechos han sido lesionados.

C).- Juicio de Amparo. Es el medio de protección del orden Constitucional contra todo acto de autoridad que afecten al particular.

A efecto del presente trabajo sólo trataremos, en forma analítica, los recursos administrativos, ya que, si bien es cierto que, su tratamiento requiere de ciertos conocimientos jurídicos, su manejo se ha facilitado, llegándose incluso a la elaboración de formatos impre-

sos, por parte de las autoridades a efecto de simplificar su uso.

Recursos Administrativos.

Estos se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación de los Artículos 116 a 133, siendo en el primero de ellos donde se dispone que contra los --- actos administrativos dictados en Materia Fiscal Federal se podrán interponer el recurso de revocación, el de oposición el procedimiento administrativo de ejecución según proceda.

Previo al análisis de cada uno de ellos, y a fin de no ser repetitivos, haremos referencia a las reglas generales sobre su procedencia y trámite.

En primer término es importante señalar los elementos genéricos que debe contener cualquier promoción --- ante las autoridades:

- a).- Constar por escrito, en forma precisa y clara, y deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejerció el acto impugnado. (En este caso la Autoridad Estatal).
- En caso de que el recurrente tenga su domicilio en población distinta del lugar en que reside la autoridad, podrá enviarlo por correo certificado con acuse de recibo supuesto en el cual se tendrá como fecha de presentación la del día en que se depositó en la oficina de correos. Asimismo, podrá presentarse en la oficina exactora más cercana al domicilio del recurrente.

- Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta la turnará a la que si lo sea.
 - El término para interponerlo es de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación del acto impugnado.
- b).- Nombre, denominación o razón social del promovente, así como el domicilio fiscal y la clave que le correspondió en el registro federal de contribuyentes.
- c).- Domicilio para oír y recibir notificaciones y persona autorizada para recibirlas.
- d).- Descripción del acto impugnado.
- e).- Los hechos controvertidos relacionados con el recurso que se plantea.
- f).- Los agravios que el acto impugnado le cause al --- afectado, en este caso por agravio se debe entender la lesión o perjuicio que recibe una persona - en sus derechos o intereses por virtud de la resolución que se impugna.
- Recomendándose que para que la expresión de agravios sea eficaz se exprese la Ley violada, la parte de la resolución en que se cometió la violación y demostrar por medio razonamientos y citas de Leyes, criterios de autoridades administrativas y -- triunales jurisdiccionales así como opiniones doctrinales en que consiste la violación.

g).- Las pruebas que se propongan rendir.

En caso de no hacerse alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad requerirá al promovente para que en un plazo de CINCO DIAS lo indique.

En segundo término al escrito conteniendo el medio de defensa intentado se deberá acompañar:

- a).- El documento con que el promovente acredite su -- personalidad. Es preciso señalar que cuando no -- se gestione en nombre propio, la representación -- de los interesados deberá recaer en Licenciado en Derecho, con la excepción de que la gestión se -- realice en nombre de una persona moral en los términos de la Ley que la regula.
- b).- El documento base de la acción, este es el que -- contiene el acto impugnado y constancia de su notificación, salvo que la misma se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se -- trate de negativa ficta.
- c).- Las pruebas documentales y el dictamen pericial, -- en su caso.

De no obrar en poder del recurrente las pruebas -- documentales, la autoridad fiscal las requerirá -- señalándose con precisión cuáles son y el archivo o lugar en que se encuentren.

De no acompañarse con la instancia las pruebas do -- cumentales y la pericial se tendrán por NO OFRECI -- DAS.

En caso de no exhibirse alguno de los documentos - mencionados en los incisos a) y b) que anteceden, - la autoridad requerirá al promovente para que en - un plazo de CINCO DIAS los presente, en la intelli- gencia que de no ser así se tendrá por NO inter- - puesto el recurso.

Locante a las pruebas, se podrá ofrecer y se admi- tirán toda clase de pruebas EXCEPTO la testimonial y la confesional de las autoridades mediante absolución de - posiciones.

También se podrán solicitar informes de autorida- - des fiscales, respecto de hechos que obren en sus expen- dientes o de documentos agregados a ellos. Tratándose - de pruebas supervenientes podrán presentarse siempre -- que no se haya dictado la resolución del recurso. Esta -- clase de pruebas son aquellas que se presentan después - de la oportunidad procesal que se tiene para ofrecerlas y desahogarlas, por haber sido desconocidas antes por - su oferente, cobrando hasta entonces existencia jurídi- ca.

Conviene hacer notar que la autoridad que conozca - y resuelva el recurso intentado, deberá valorar tanto - las pruebas como los argumentos contenidos en la instan- cia; ya que de no ser así la parte afectada, vía juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación --- podrá lograr se subsane tal irregularidad.

En tercer lugar la autoridad deberá dictar resolu- ción y notificarla en un término que no exceda de CUA-- TRO MESES contados a partir de la fecha de interposi--- ción del recurso.

Se debe tomar en cuenta la negativa ficta, esto es que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado; es decir, que la autoridad administrativa resolvió negativamente la pretensión del recurrente.

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- a).- Desecharlo por improcedente.
- b).- Confirmar el acto impugnado.
- c).- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- d).- Dejar sin efectos el acto impugnado.

Finalmente, no procederá el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- Que no afecten el interés jurídico del recurrente-
- Que sean resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras Leyes Fiscales.
- Que se hayan consentido, entendiéndose por tal --- aquel contra el que no se promovió el recurso dentro del plazo legal establecido para tal efecto.
- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal - de la Federación.
- Que sean conexos a otro que haya sido combatido -- por un medio de defensa diferente.

Una vez establecido lo anterior trataremos la procedencia de cada recurso en particular.

Recurso de Revocación.

Es aquel que se intenta contra las resoluciones -- definitivas que:

- I. Determinen contribuciones o accesorios.
- II. Dicten las autoridades aduaneras.
- III. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

Este recurso es el medio de defensa por el que se impugna un acto administrativo de origen sustantivo, esto es que se ocupa de analizarlo en cuanto al fondo.

Es un medio de defensa OPTATIVO o sea que puede ejercitarse o no, en la inteligencia de que si no se hace valer, el interesado podrá promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En el caso de actos conexos (aquellos que son antecedente o consecuencia de lo impugnado), también, en caso de combatirse deberá ser a través de este medio de defensa.

La resolución que se dictó en el recurso será también impugnable ante el Tribunal Fiscal de la Federación vía juicio de nulidad.

Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

A diferencia del de Revocación, se interpone contra actos de origen adjetivo o sea que se ocupa de ana-

lizarlos en cuanto a la forma, y procede contra actos - que:

- I.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido. Los medios de extinción de dichos créditos son: pago, compensación, condonación y prescripción.
- II.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que su monto real es inferior al exigido y la diferencia sea imputable a la oficina ejecutora -- o se refiere a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- III.- Se dicten en el procedimiento administrativo de -- ejecución cuando éste no se ha ajustado a la Ley.
En este caso las violaciones cometidas antes del remate sólo podrán hacerse valer hasta la convocatoria de la primera almoneda y tratándose de actos de ejecución sobre bienes inembargables o de imposible reparación el recurso podrá interponerse contra el acta de embargo.
Si las violaciones tuviesen lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se -- hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.
- IV.- Afecten el interés jurídico de terceros.

Esta última fracción se refiere a la oposición de tercero y reclamación de preferencia, que se maneja de la siguiente manera:

- a).- Oposición de tercero.- En este caso el tercero que afirme ser propietario de los bienes - o titular de los derechos embargados, podrá - hacer valer el recurso de oposición al procedimiento de ejecución en cualquier tiempo --- antes de que se apruebe el remate.

- b).- Reclamación de Preferencia.- Quien afirme --- tener derechos preferentes a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo de la aplicación del producto remate.

CONCLUSIONES

A través del presente trabajo se puede observar que se está frente a una materia, la Fiscal, que requiere de ser tratada con sumo cuidado, sobre todo a nivel normativo, ya que no basta que esté plasmada en Ordenamientos Legales, sino que es necesario acercarse a su interpretación para conocer su sentido y alcance. Se detecta también la necesidad de una mayor participación de los diferentes niveles de gobierno para lograr un sistema Fiscal armónico. Tomando como base lo anterior se tienen las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- El régimen de contribuyentes menores, es un sistema que adolece de muchas fallas, sobre todo de aplicación, que ha llevado a su abuso, por las partes involucradas. Así, se tiene que reconocer que, básicamente, el contribuyente menor busca que se le determine un pago de impuestos lo más bajo posible y no cumplir con ninguna otra obligación, como sería el caso de expedir comprobantes, de llevar contabilidad simplificada, ajustar su impuesto conforme aumenten sus ingresos ó, en su momento, pasar al régimen general de Ley.

SEGUNDA.- Existe poca voluntad de las autoridades estatales para exigir la observación de los deberes a estos contribuyentes, toda vez que no se puede negar que conocen a la gran mayoría de los que deben cumplirlas, sobre todo por lo que hace a la de llevar contabilidad simplificada, ya que son ellas las que determinan los nuevos ingresos gravables.

TERCERA.- Respecto de la actualización del Impuesto, se considera que es un arma usada cada vez que las autoridades quieren aumentar la recaudación, ya que como se dijo, el contribuyente menor no aplica esta disposición, por ignorancia o temeridad, con lo cual irremediadamente, se ve en graves pro-

blemas, por virtud de que las autoridades fiscales al efectuar sus revisiones las llevan a cabo por el último ejercicio y lo que va del actual, tomando para ello los datos presentes aplicándolos después a todo el período revisado, lo que resulta -- fuera de la realidad, ya que no puede aceptarse que los ingresos actuales sean los mismos que los del ejercicio anterior, -- así pues, el contribuyente menor se ve en la necesidad de llegar a un arreglo con las autoridades revisoras, máxime si no tiene documentación comprobatoria, como normalmente sucede. -- Adicional a lo anterior, también se observa que el contribuyente menor tiene a su alcance el uso de los diversos medios de -- defensa consignados en el Código Fiscal de la Federación, pero, como carece de documentación comprobatoria, muy rara vez, casi nunca, los llega a utilizar. Aquí vale la pena hacer mención -- que un valioso auxiliar para estos contribuyentes, resulta la -- Cámara de Comercio o de Industria, a la cual deben pertenecer, ya que a través de ellas tienen una representación ante las au -- toridades para llegar a solucionar sus problemas.

CUARTA.- A efecto de evitar que se siga con la situación -- anotada en la conclusión anterior, es necesario que se tomen -- diversas medidas para que el régimen en estudio se ajuste a la -- realidad y sea verdaderamente un instrumento que ayude al cum -- plimiento y observación de obligaciones y derecho fiscales. -- Así se debe reconocer la necesidad de una mayor difusión del -- contenido de este régimen, con la intensión, no solo de que -- los contribuyentes menores lo conozcan, sino también que sea -- conocido por las autoridades que lo aplican, este conocimiento -- debe abarcar los criterios que se tomen por el Grupo de traba -- jo de Contribuyentes Menores.

QUINTA.- Existe falta de concordancia de algunos precep -- tos del Impuesto al Valor Agregado con los de Renta, como son -- que el pago anual es definitivo para éste último y para el pri -- mero no; mediante la Resolución Miscelánea se exime de presen -- tar declaración anual para renta, pero para valor agregado no;

etc. Si bien es cierto que cada gravamen tiene sus propias reglas, es muy recomendable que se unifiquen las normas aplicables para lograr una mayor certeza y seguridad jurídica, así como, desde luego, uniformidad en el régimen.

SIXTA.- Respecto a las sanciones, las cuales se aplican en un 50% de su valor, son un arma latente a favor de la autoridad, en virtud de que casi ningún contribuyente menor observa sus obligaciones formales como son entre otras, expedir y guardar comprobantes de sus operaciones, llevar contabilidad simplificada, etc., que en cualquier momento pueden ser exigidas por la autoridad y que el no cumplirse se sancionaran. -- Aquí es necesario aclarar, que si bien existe la norma obligatoria su contenido no se aplica ni se exige su cumplimiento, -- sin embargo, su validez es indiscutible y en cualquier momento puede ser aplicable, sobre todo en una visita de fiscalización por parte de las autoridades, a efecto de comprobar el pago de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones formales del contribuyente.

SEPTIMA.- Tratándose de las visitas domiciliarias a los contribuyentes menores, son un problema muy serio ya que por una parte se deben de efectuar de acuerdo a lo señalado por las leyes de los impuestos involucrados, así como por lo preceptuado por el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, normalmente se llevan a cabo mediante la visita de un día al establecimiento y/o el llenado de una hoja con diversos datos sobre ingresos y egresos, determinando así si está o no correcto el pago de impuestos. Lo anterior resulta totalmente inadecuado, ya que, si lo que pretende es determinar con mayor precisión los ingresos gravables la manera de hacerlo conduce a la determinación de ingresos estimados de acuerdo a la información que requiere la autoridad que, sin conceder, puede ser -- más precisa que la proporcionada por el contribuyente menor, -- sin embargo, no deja de ser estimada.

Así pues, sería muy conveniente que se dieran las bases - sobre las cuales se llevarán a cabo las mencionadas visitas, - de tal manera que se apeguen a su realidad, como puede ser el estar un determinado número de días en el establecimiento, entre otros aspectos.

OCTAVA.- Se considera de gran importancia el que se cuente con un régimen de transición, a efecto de que el contribuyente menor pueda realmente interiorizarse con el régimen general de Ley, el cual actualmente está en una etapa de transición que terminará hasta 1990, y que resulta verdaderamente -- complicado, entre otras cosas por llevar 2 sistemas para la -- determinación del impuesto, aún para los contribuyentes que -- cuentan con capacidad económica y administrativa, o, también, - que hasta en tanto se lleva a cabo la transición en el régimen general de Ley, los contribuyentes menores no asciendan al multitudinario régimen general de Ley, evitando con ello su incumplimiento.

NOVENA.- Es necesario, que las autoridades se acerquen - más a estos contribuyentes, a efecto de conocer sus necesidades y se legisle de acuerdo a ello, esto es, que no se ajuste la realidad a una norma que en muchas ocasiones resulta ser -- una traba en lugar de facilidad, tal es el caso de las limitantes respecto al número de empleados, las medidas del local o - establecimiento, incluso pueden ser una violación legal, como es la prohibición de no poder separar el impuesto al valor --- agregado en los comprobantes que expidan -so pena de pasar al régimen general de ley- máxime si a quien se le va a entregar es un contribuyente que puede acreditar dicho impuesto. Para este fin las autoridades pueden organizar reuniones con estos contribuyentes o bien acercarse a las Cámaras de Comercio y de las de Industria, que es donde acuden estos contribuyentes menores para que les ayuden a solucionar sus problemas.

DECIMA.- Se hace necesaria la intervención del Licenciado en Derecho en la materia Fiscal, desde su legislación hasta su aplicación, ya que, como se dijo, se está ante el cumplimiento de una obligación legal que comprende muchos aspectos que deben reunir requisitos jurídicos para su correcta aplicación, evitando con ello lagunas que perjudican la relación entre los involucrados. En cuanto al régimen de contribuyentes menores su presencia es indiscutible, toda vez que, como se ha visto existen demasiadas facetas que requieren un tratamiento legal más preciso, a efecto de tener un régimen más congruente con la realidad.

ANEXO 1
DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
ARTICULO 16

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I.- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II.- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III.- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- IV.- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- V.- Las de pesca que son las de captura y extracción de toda clase de especies marinas y de agua dulce y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- VI.- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

ANEXO 2

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
COEFICIENTE DE UTILIDAD

ARTICULO 62.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes podrá aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente del 15% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I.- Se aplicará el 3 % a los siguientes géneros:

COMERCIALES: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral;

II- Se aplicará el 5 % en los siguientes casos:

COMERCIALES: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan de precio popular, espectáculos en campos deportivos y teatros.

INDUSTRIALES: Masa para tortillas de maíz, pan de precio popular y sombreros de palma de paja.

AGRICOLAS: Cereales y granos en general.

GANADERAS: Producción de leches naturales.

III.- Se aplicará el 10 % a los giros siguientes:

COMERCIALES: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional, salchichonería, café para consumo nacional, dulces, confites, bombones y chocolates de precio popular; legumbres, - nieves y helados, pan fino, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones corrientes y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, -- confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lazos y rlos, sustancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos, ferreterías y llapalería; hierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, - automóviles, camiones, piezas de repuesto y - otros artículos del ramo, con excepción de accesorios, espectáculos en arenas y cines.

INDUSTRIALES: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales, - café para consumo nacional; dulces, confites; bombones y chocolates de precio popular; md--

quila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz, pan fino; galletas y pastas alimenticias; jabones corrientes y detergentes; confecciones telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; hierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrios y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta, litografía y encuadernación.

AGRICOLAS: Café para consumo nacional y legumbres.

PESCA: Productos obtenidos del mar, lagos y ríos.

IV.- Se aplicará el 20 % a los siguientes giros:

COMERCIALES: Dulces, confites, bombones y chocolates finos, accesorios para automóviles; alouiler de películas. artefactos de polietileno de hule natural y sintético; cabarets y cantinas, casas y terrenos; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería.

INDUSTRIALES: Dulces, bombones, confites y chocolates finos explotación y refinación de sal; cerveza, alcohol, perfumes y esencias, cosméticos y --- otros productos de tocados; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo, joyería y relojería; extracción de maderas finas, extracción de metales; papel y artículos de papel, - plantas minerometalúrgicas, artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

V.- En los siguientes casos se aplicará el 25 %.

COMERCIALES: Restaurantes y agencias funerarias.

VI.- Se aplicará el 30 % a los casos siguientes:

COMERCIALES: Comisionistas y otorgamiento del uso o aceptación temporal de inmuebles.

INDUSTRIALES: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, los conceptos señalados en las fracciones I y II del Artículo 10 de esta Ley.

ANEXO 3

ACUERDOS DEL GRUPO DE CONTRIBUYENTES MENORES

- Para los contribuyentes que inicien operaciones se tomará como base el cálculo del monto del impuesto estimado a pagar, el valor total de las actividades manifestadas en el primer bimestre que operó.
- Para la determinación del monto del Impuesto estimado -- las autoridades fiscales elevarán al año el ingreso mensual estimado por el contribuyente y calcularán la utilidad aplicando a ese ingreso el coeficiente que corresponda del artículo 62 de la Ley de la Materia o el redudo que se mencionará en la "Ley Miscelánea" en caso de -- que procediera.
- Si las copropiedades tienen en un año de calendario ingresos cuyo monto no rebasan los límites establecidos -- podrán tener la calidad de contribuyentes menores y ser objeto del cálculo estimativo de sus ingresos totales, -- siempre y cuando los copropietarios no realicen otras actividades empresariales, en el entendido de que los límites antes señalados serán el total de los percibidos por la negociación y no los que parcialmente correspondan a cada copropietario.
- En virtud de que en medicinas de patentes la tasa del impuesto al valor agregado se redujo al 6%, se acordó aplicar en el giro de farmacias dicha tasa al 40% de los ingresos obtenidos y la tasa del 15% al resto de los mismos, a reserva de que en la revisión que, en su caso lleven a cabo las autoridades fiscales, se apliquen las tasas que correspondan.

- Los acuerdos tomados para la comunicación de datos a la Federación por parte de las Entidades Federativas en --- 1983, fueron:

- a).- Que las Autoridades Fiscales de las Entidades Federales comuniquen a la Federación los datos de los contribuyentes que dejan de cumplir con los requisitos para ser menores y están aplicando el régimen de transición, así como los que pasan a tributar directamente bajo el régimen general.
- b).- Que la comunicación anterior se haga del conocimiento de las Administraciones Fiscales Regionales y de las Oficinas Federales de Hacienda para que implementen los mecanismos necesarios que fa ci l i t e n a los contribuyentes su incorporación al régimen general de Ley.

- Por lo que hace al procedimiento de información entre Entidades Federativas y Secretaría de Hacienda, se acordó para 1984 el establecimiento del sistema único de información que tienen como objetivo conocer los problemas generados en el proceso de Administración Tributaria de contribu yentes menores y su jerarquización.

En agosto de 1981, en materia de clausura o traspaso de negociaciones se acordó que tratándose de enajenación de mercancías y de bienes de activo fijo, así como del tras paso del negocio que comprenda el local, mercancías y ac tivo fijo, no se cause el impuesto por la enajenación de los bienes que se indican, salvo que por el traspaso del local obtuviera el contribuyente algún ingreso, caso en-

que este si se gravaría tanto para efectos del impuesto sobre la renta, como operación accidental, como para el impuesto al valor agregado.

Tratandose de traspaso de local sin incluirse mercancías ni bienes de activo fijo, causarían los impuestos en la forma antes indicada.

Por lo que hace a la aportación de mercancías y activos fijos para constituir una sociedad mercantil no se causen impuesto, aclarándose que dicha sociedad no podrá acreditar cantidad alguna al vender las mercancías, ya que no le fué trasladado impuesto al valor agregado.

Los acuerdos tomados en octubre de 1981 para los casos de clausuras y traspasos fueron:

- a).- El último bimestre por el que pagarán impuestos, será aquel en que suspendan operaciones.
- b).- Por haberse considerado dentro de la cuota, los inventarios de mercancías no pagarán impuesto en el momento de su venta.
- c).- En caso del traspaso del local, si causará impuesto como operación esporádica.
- d).- En caso de que hubieren quedado en su poder documentos que utilizaba expedir como comprobantes de los ingresos que obtenían, deberían destruirlos y dar aviso de ese hecho a las autoridades fiscales correspondientes.

1.- Los acuerdos tomados en 1982 respecto de los contribuyentes menores que dejan de serlo por reformas al artículo 115 no obstante que sus ingresos estén dentro del límite, fueron los siguientes:

- 1.- Continuarán siendo contribuyentes menores, las personas físicas que tengan dos o más locales en los que realizan el mismo giro o actividad, debiéndoseles fijar una sola estimación de impuestos a la totalidad de los ingresos que se les estimen.
- 2.- Por lo que respecta a las personas físicas que realizan actividades empresariales consistentes en el transporte de carga, aún cuando en principio se considera conveniente mantener dentro del régimen de menores a aquellas que se dedican al transporte urbano, se acordó eliminarlas del régimen a efecto de que se acojan en su caso a las bases especiales de tributación que se emitan para ese giro.
- 3.- En cuanto a las personas físicas que realizan actividades empresariales, se acordó estudiar en el curso del año de 1982, la conveniencia de eliminar del tratamiento de contribuyentes menores únicamente a aquellos que celebran contratos de obra para la construcción de inmuebles de manera integral y decidir si a los detajistas que operan como yeseros, electricistas, carpinteros, etc., se les mantiene en el régimen de contribuyentes menores o se les clasifica como artesanos sujetos al régimen de honorarios a que se refiere el Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de las características o elementos objetivos -- que excluyen del régimen de contribuyentes menores, se -- acordó en enero de 1983 no tomar en cuenta los metros cuadrados ni el número de empleados para la determinación del monto de los impuestos estimados a pagar, salvo que los -- contribuyentes manifiesten en forma espontánea que ya no -- deben tributar bajo dicho régimen.

Tratándose de giros por lo que no se puede ser contribuyen te menor que presentan problemas específicos como pequeñas panaderías o amasijos, cines en rancherías, número de me-- tros cuadrados y de empleados, se ratificó en mayo de 1984 que sólo se incorporarán al régimen normal a los contribu yentes que así lo manifestaran o cuando las entidades tu vieran evidencia de que sus ingresos rebasan el límite au-- torizado.

ACUERDO DEL 6 DE MAYO DE 1985.

- Con relación a los Video Clubs, se señala que en principio debía considerarse que si los ingresos preponderantes de - la negociación son por concepto de renta de películas, és - to se encuentra expresamente limitado en la Ley del Impues - to sobre la Renta, no pudiendo en consecuencia adoptar es - te régimen especial de contribuyente menor.

ACUERDO DEL 17 DE OCTUBRE DE 1985.

- Los que hayan dejado de ser menores con motivo de un acto - de fiscalización, sólo podrán deducir (o depreciar) sus in versiones de activo fijo conforme a su costo histórico o - real, considerando aplicados los ejercicios transcurridos.

Como consecuencia de relevárelas la obligación de presentar declaración del ejercicio, el acreditamiento de los contribuyentes menores para el presente año seguirá siendo estimado (y no el traslado).

ACUERDO DEL 22 DE ENERO DE 1986.

En el caso de contribuyentes que pasan a régimen general - por requerimiento de la autoridad, se pretende que la deducción de su inversión (o depreciación) la realicen conjuntamente al valor histórico o de factura de los bienes, ya -- que el supuesto de "valor de reposición" únicamente está -- previsto para los que realicen la rectificación en forma -- espontánea.

Las obligaciones de presentar declaración y llevar registros simplificados están encadenados, por lo que no será exigible hasta tanto no se determine quienes y cuales serán los obligados a llevar dichos controles.

Los efectos de la Fracción III del artículo 8º transitorio, son de que el cambio de opción automática entrará en vigor hasta marzo de 1986, aún y cuando el contribuyente expida facturas con todos los requisitos legales en este ítem.

Se aclaró que el cambio de régimen de un contribuyente, ya sea por expedición de comprobante con requisitos o por manifestación expresa, deberá ser en el momento que se de -- cualquiera de esos supuestos, debiendo tributar el resto -- del ejercicio conforme a régimen general de Ley, en los -- términos del artículo 115-C. Si esto sucede a mitad de un ejercicio, sólo se está presentando un cambio de obligaciones, sin que por ello se interrumpa su ejercicio o se presente de nuevo.

ACUERDO DEL 18 DE FEBRERO DE 1986.

Con relación a las asociaciones civiles pretendidamente -- sin fines lucrativos, como el caso típico de las escuelas, que al obtener una resolución de no estar gravadas por el I.S.R., pretenderían apoyarse en la misma para solicitar -- se les expidiera otra relativa al I.V.A., además de que, -- en alguna medida, estaban obteniendo ingresos por actividades empresariales. Al respecto se manifestó que el tratamiento para las asociaciones sin fines lucrativos no era -- de exención en I.S.R., sino que conforme a las disposiciones del Título III del ordenamiento respectivo, estas agrupaciones no eran sujeto de este impuesto sino sus integrantes, a los que se grava de acuerdo al remanente distribuible que se determine por la propia agrupación. Por lo tanto, éstas deben aclarar sus ingresos totales conforme al -- Título III de la Ley de la materia, sin que sea necesario -- desglosar o declarar bajo tratamientos diferentes los distintos ingresos que lleguen a percibir, pues en todo caso -- se gravaran al repartirse entre los integrantes.

En cuanto a la interpretación de la reforma al Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, se reitero que debía -- atenderse a la intención del precepto que está encaminado -- a que la presentación extemporánea de un aviso de baja por un contribuyente regular no lo libere de la obligación de -- haber presentado sus declaraciones; lo que no significa -- necesariamente que tuvieran que cobrarse las cuotas de -- pagadas de pagar por un contribuyente menor que acredite haber -- cesado realmente en sus operaciones con mucha antelación, -- pues en todo caso esto será simplemente una cuestión de -- prueba de que ya no obtuvo ingresos y por lo tanto no originó un impuesto o cuota a pagar; y el precepto en cambio --

buscaba preservar la obligación de presentar declaraciones periódicas, aún y cuando fuesen en ceros o sin pago (a los que todavía no están obligados los menores), pero que permitieran derivar otras obligaciones o cargas fiscales -- (como la prescripción) y no necesariamente para un cobro inmediato.

Asimismo, tratándose de contribuyentes que se dan de alta extemporáneamente para poder tramitar sus diferencias de I.V.A., que les fué trasladado con anterioridad, debía aceptárseles su solicitud, así como también la autoridad les podrá exigir el cumplimiento de sus demás declaraciones y obligaciones fiscales dejadas de atender.

Se aclaró que en el caso de contribuyentes que hubiesen -- presentado su declaración del ejercicio en el mes de febrero, en la que se consigne un saldo acreditable a favor, -- podrían aplicarlo en un momento dado contra la declaración del mes de enero del año siguiente que aún estuviese pendiente de presentarse, pues este importe ya integra los requerimientos de ley para considerarse como saldo del ejercicio, sin que se condicione su aplicación a un mes determinado.

ACUERDO DEL 16 DE MAYO DE 1986.

- Se relevará a los contribuyentes menores obligados a llevar contabilidad simplificada de presentar la declaración anual por el ejercicio de 1986, tanto para I.S.R., como para I.V.A.

En cuanto al acreditamiento que procederá aplicar a los --

contribuyentes menores que deban llevar contabilidad simplificada se establecerá que será el acreditamiento estimado, en virtud de quedar relevados de presentar la declaración del ejercicio.

Por otra parte y tomando en cuenta los problemas administrativos existentes para el oportuno envío de las boletas por algunas entidades federativas, se acordó que en estos supuestos no habrá lugar a la causación de recargos durante el mes de abril, en virtud de tratarse de un impuesto que no es autoliquidable y consecuentemente no es imputable la omisión al contribuyente.

Régimen de Transición.- Se conformó que los contribuyentes que se hubieran acogido a este régimen continuarán hasta su conclusión en el mismo en tanto no cumplan con las obligaciones previstas en la Ley y siempre y cuando sólo expidan comprobantes simplificados en sus operaciones.

Se aclaró que indudablemente debía considerarse a los contribuyentes en transición como contribuyentes menores, ya que por una parte así lo establecía la propia Ley, y por la otra, éste había sido un mecanismo para que los contribuyentes menores se incorporarán paulatinamente al régimen general de Ley mediante un sistema de facilidades, pero que no se trataba de un tercer régimen adicional; por lo que debían ajustarse a cumplir con todos los requerimientos establecidos por los contribuyentes menores, mas los expresamente previstos para esa etapa, sin que este procedimiento de facilidades se puedan convertir en un régimen de beneficio indebido. En consecuencia, en el momento que un contribuyente de este tipo emita algún comprobante no simplificado, se entenderá de acuerdo con la Ley que ha optado por incorporarse al régimen general de Ley sin ninguna otra condi-

ción o facilidad, aclarándose que esta disposición será incluida dentro de las que se publiquen en la resolución mis celdnea para una mayor certeza jurídica.

ANEXO 4

Mecánica de aplicación del Artículo 141

- 1) Se toma en consideración la cantidad base del impuesto (Base Gravable Estimada) que es de \$ 455,650.00.
- 2) Se ubica la base gravable entre los renglones de los límites inferior y superior de la tarifa, ubicándola entre los límites de \$282,204.01 a \$2'034,804.00.

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota fija	Porcentaje para aplicación sobre el excedente del Límite	
MSM	MSM	MSM		%
0.01	187,204.00	0.00		1
282,204.01	2'034,804.00	8,466.00		10
2'034,804.01	2'299,296.00	183,226.00		14
2'299,296.01	4'466,796.00	360,413.00		18
4'466,796.01	5'918,400.00	516,365.00		22
5'918,400.01	9'258,996.00	890,218.00		26
9'258,996.01	14'762,296.00	1'278,822.00		30
14'762,296.01	19'702,296.00	1'710,813.00		35
19'702,296.01	24'033,240.00	2'318,648.00		40
24'033,240.01	29'219,700.00	2'951,048.00		44
29'219,700.01	43'063,804.00	3'701,028.00		49
43'063,804.01	en adelante	4'688,237.00		50

- 3) A la base gravable se le resta el límite inferior.

$$\$ 455,650.00 - \$ 282,204.00 = \$ 173,446.00$$

- 4) La cantidad obtenida en 3) se multiplica por el porcentaje que le corresponda a la diferencia entre la base y el límite inferior.

$$\$ 173,446.00 \times 10\% = \$ 17,345.00$$

- 5) Al resultado obtenido se le suma la cuota fija, obteniéndose así el impuesto anual.

$$\$ 17,345.00 + \$ 8,466.00 = \$ 25,811.00$$

BIBLIOGRAFIA

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
SECRETARIA DE GOBERNACION MEXICO. 1988
- REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, 2a. EPOCA
AÑO VII, NUM. 79. JULIO DE 1986
- ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. DERECHO FISCAL. EDIT. THEMIS
MEXICO 1983.
- INFORME RENDIDO A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACION. AL TERMINAR EL AÑO DE 1967. 1a. PARTE.
- LA COORDINACION FISCAL EN MEXICO. SUBSECRETARIA DE
INGRESOS, SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
MEXICO 1982.
- ROSS GAMEZ, ROBERTO. APENDICE SOBRE LA COORDINACION
FISCAL. HERMOSILLO, SON. 1979.
- VILLA CALLEJA, GUILLERMO. ¿QUE ES LA COORDINACION FISCAL?
REVISTA INVESTIGACION FISCAL, SEGUNDA EPOCA NO. 3 MAYO-
JUNIO 1982, SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
MEXICO 1983.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, SECRETARIA DE GOBERNACION
MEXICO. 31/X/83; 1, 2, 3, 4 y 7/XI/83; 28/XII/79; 20/II/87;
28/IV/88; 31/XII/87; 28/II/85; 08/X/87.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO; LEY DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO; CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO. SECRETARIA DE HACIENDA
Y CREDITO PUBLICO. MEXICO 1988.-
- LEY DEL SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO
SOCIAL. MEXICO 1987.
- LEY DE LAS CAMARAS DE COMERCIO Y DE LAS DE INDUSTRIA.
CONCARACO. MEXICO 1984.
- INSTRUCTIVOS DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA
VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES. INFONAVIT. MEXICO 1987.

Agradezco especialmente al Lic.
J. Rogelio Cerón Angeles, y a -
todo el Departamento de impre-
siones, por su colaboración pa-
ra la impresión de esta obra.

La Tesis "Aspectos Fiscales del
"Régimen de Contribuyentes Meno-
res" fue impresa en Concanaco -
Servytur, en el mes de Mayo de-
1988.